

Sentenza del 25/06/2024 n. 17494 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate-Riscossione notificava, in data 26 gennaio 2018, a A.A. avviso di intimazione sulla base di presupposta cartella notificatale in data 2.10.2007, per il pagamento di imposta di fabbricazione oli minerali e derivati (U.T.I.F.) relativa al 2005, quale erede coobbligata in solido di B.B., obbligato in via principale e solidale con l'Azienda Agricola A.A. S.D.F. di B.B. e C.

2. Avverso il suddetto atto di intimazione la contribuente proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Terni deducendo l'intervenuta prescrizione quinquennale dei crediti portati dalla presupposta cartella. Si costituiva l'Agente della riscossione eccependo la natura decennale del termine di prescrizione, trattandosi di accise sulla lavorazione dei tabacchi (per il 2005), nonché, in ogni caso, l'avvenuta interruzione dei termini di prescrizione.

3. La CTP di Terni, con sentenza n. 143/02/2018, accoglieva il ricorso ritenendo decorso il termine di prescrizione quinquennale.

4. La Commissione tributaria regionale dell'Umbria, con la sentenza n. 315/01/2019, depositata in data 28 novembre 2019, confermava la decisione di prime cure.

5. In punto di diritto, il giudice di appello ha ritenuto non dirimenti gli argomenti utilizzati (le tre cifre finali del codice della cartella) per dimostrare l'emissione della cartella relativamente ad imposte di fabbricazione del tabacco; anzi la difesa della contribuente aveva dimostrato con la documentazione prodotta che la società Agricola A.A., nel 2005, non esisteva ancora e, comunque, non si dedicava alla produzione del tabacco; pertanto, il termine di prescrizione applicabile alla fattispecie era di cinque anni ai sensi dell' art. 15 del D.Lgs. n. 504/1995 . Non poteva riconoscersi efficacia interruttiva del termine di prescrizione alla istanza di rateizzazione in quanto a presentare il piano di rientro erano stati altri soggetti.

6. Avverso la suddetta sentenza, l'Agenzia delle entrate- Riscossione propone ricorso per cassazione affidato a quattro motivi.

7. Resiste con controricorso la contribuente.

8. Nelle more del giudizio, la contribuente presentava all'Ente impositore, Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, domanda di definizione agevolata, ai sensi dell' art. 1 , comma 186, della legge n. 197/2022 che, con provvedimento notificato il 23.10.2023, veniva denegata.

9. Avverso l'atto di diniego, la contribuente propone ricorso successivo per cassazione, notificato il 18.12.2023, articolato in due motivi.

10. Resiste con controricorso ADER.

11. La contribuente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, ADER denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell' art. 115 c.p.c. e, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 5 c.p.c., l'omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio:

1) per essere la CTR incorsa in un errore di percezione nel ritenere non provata dall'Agente della riscossione la riconducibilità dei crediti portati dalla cartella presupposta all'imposta di fabbricazione oli minerali e derivati (UTIF) relativa al 2005 laddove la natura del credito azionato e l'ente impositore (Agenzia delle Dogane e dei Monopoli) risultavano pacifici dagli atti di causa (ricorso introduttivo; CTP di Terni e contenuto della cartella);2) per avere la CTR omesso l'esame di fatti decisivi qual era il contenuto del ricorso originario in cui si riconosceva l'oggetto della pretesa e l'ente debitore.

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione degli artt. 132 c.p.c. e 36 del D.Lgs. n. 546/92 per avere la CTR ritenuto, con una motivazione apparente: 1) non provati dall'Agente della riscossione la pretesa natura del credito portato dalla presupposta cartella di accisa sulla lavorazione dei tabacchi e il fatto che lo stesso gravasse sulla Azienda Agricola A.A. e sul debitore solidale A.A., quale erede di B.B., titolare della detta società; 2) decorso il termine di prescrizione quinquennale non potendosi riconoscere efficacia interruttiva alla istanza di rateizzazione del 15.10.2008 senza dare conto degli altri atti/eventi che l'Agente della riscossione aveva dedotto sotto tale profilo (notifica della cartella il 2.10.2007; notifica, in data 24.4.2012, di un atto di pignoramento mobiliare; sospensione della prescrizione ex lege n. 147/2013 dal 27.12.2013 al 16.6.2014; notifica di intimazione di pagamento in data 20.10.2015).

3. Con il terzo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione degli artt. 65 del D.P.R. n. 602/73 e 480 c.c. nonché 21 del D.Lgs. n. 546/92 per avere la CTR: 1) deciso nel merito della legittimità dell'iscrizione a ruolo e sulla correttezza del presupposto della coobbligazione della contribuente anche se la presupposta cartella, in assenza di alcuna opposizione, era divenuta atto definitivo con conseguente inammissibilità di tali contestazioni ai sensi dell'art. 21 cit.;2) disconosciuto la sussistenza della coobbligazione in capo alla contribuente, facendo riferimento erroneamente ad altra società (Agricola A.A. s.s.) costituita nel 2011 sebbene - come dedotto nella memoria depositata ai sensi dell' art. 32 del D.Lgs. n. 546/92 - l'iscrizione a ruolo fosse seguita all'accertamento effettuato a carico dell'Azienda Agricola A.A. SDF di B.B.e C. costituita nel 1990, avente ad oggetto "la coltivazione agricola e produzione di prodotti animali, caccia e servizi connessi" e, quindi, anche la coltivazione dei tabacchi (per il mancato pagamento dei tributi doganali, per il 2005, anno nel quale era ancora attiva) individuando quali coobbligati sia la detta società che il legale rappresentante della stessa, al cui decesso, era subentrata, rispetto ai debiti d'imposta di quest'ultimo, la contribuente nella qualità di erede dello stesso.

4. Con il quarto motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 15 , comma 3, del D.Lgs. n. 504/95 , 2946 c.c., 19 e 20 del D.Lgs. n. 112/1999 , 2948, n. 4 c.c. e 2953 c.c. per avere la CTR ritenuto decorso il termine di prescrizione dei crediti sottesi alla presupposta cartella sebbene: 1) trattandosi di accisa per la lavorazione del tabacco (essendo stato l'accertamento condotto nei confronti dell'Azienda Agricola A.A., costituita nel 1990 ed esercente "attività di coltivazione agricola e produzione di prodotti animali, caccia e servizi connessi e quindi anche la coltivazione di tabacchi), il termine di prescrizione fosse decennale ai sensi del comma 3 dell' art. 15 del D.Lgs. n. 504/1995 ; 2) pur ammettendo il termine quinquennale di prescrizione, lo stesso fosse stato interrotto da una serie di atti/eventi dedotti dalla contribuente (notifica della cartella il 2.10.2007; notifica, in data 24.4.2012, di un atto di pignoramento mobiliare;

sospensione della prescrizione ex lege n. 147/2013 dal 27.12.2013 al 16.6.2014; notifica di intimazione di pagamento in data 20.10.2015) e fossero inammissibili le doglianze relative alla prescrizione maturatasi prima della notifica dell'intimazione in data 20.10.2015, in mancanza di opposizione anche di tale avviso.

5. Con il primo motivo del ricorso successivo, la contribuente denuncia la violazione dell' art. 39 del D.Lgs. n. 112 del 1999 per non avere l'Agenzia delle entrate- Riscossione chiamato nel giudizio di impugnazione dell'intimazione di pagamento l'ente impositore, Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, non afferendo la controversia esclusivamente alla regolarità o alla validità degli atti esecutivi.

6. Con il secondo motivo, la contribuente denuncia la violazione e falsa interpretazione dell' art. 1 , comma 186 della legge n. 197/2022 , per avere l'Agenzia delle dogane rigettato la domanda di definizione agevolata in quanto, ai sensi dell'art. 1, comma 186, cit., era prevista la possibilità di definizione condonistica per le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui era parte del giudizio l'Agenzia delle entrate ovvero l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli non essendo invece contemplata, nel novero dei soggetti coinvolti nella controversia, l'Agenzia delle entrate-Riscossione; tale interpretazione, ad avviso della contribuente, strideva con la ratio della legge, atteso che, nella specie, il rapporto si doveva intendere come trilaterale, essendosi l'Agenzia delle dogane avvalsa dell'ADER come ente preposto alla riscossione.

7. Assume carattere pregiudiziale l'esame del ricorso successivo proposto dalla contribuente avverso il diniego di definizione agevolata dell'Agenzia delle dogane, intervenuto nella pendenza del giudizio di cassazione avverso la sentenza di appello n. 315/01/19 della CTR dell'Umbria che aveva confermato la sentenza di primo grado di accoglimento del ricorso della contribuente avverso l'intimazione di pagamento notificatole in data 26 gennaio 2018.

8. In primo luogo, si deve rilevare l'ammissibilità del ricorso quanto all'impugnazione del diniego di definizione della lite pendente. Questa Sezione, con l'ordinanza n. 31049 del 2018, resa all'esito di adunanza camerale del 25 ottobre 2018, ha statuito che "In tema di definizione agevolata delle liti fiscali pendenti, è ammesso ricorso immediato per cassazione contro il provvedimento di diniego della relativa domanda ove riferita a controversie pendenti in fase di legittimità, atteso che l'art. 16 della I. n. 289 del 2002 e l' art. 39 del D.L. n. 98 del 2011 , conv. nella I. n. 111 del 2011, attribuiscono la relativa competenza, con pienezza di sindacato,

all'organo giurisdizionale dinanzi al quale pende la lite." (Cass. n. 24530 del 2019 ; Sez. 5, n. 30704 del 2021; Sez. 5, n. 28168 del 2023).

9. Il primo motivo del ricorso successivo è inammissibile in quanto nel prospettare la mancata integrazione del contraddittorio - nel giudizio di impugnativa dell'intimazione di pagamento - nei confronti dell'Agenzia delle dogane, quale ente impositore, non aggredisce il contenuto del provvedimento impugnato di diniego di definizione agevolata, risolvendosi sostanzialmente in un "non motivo".

10. Il secondo motivo del ricorso successivo è infondato.

11. Nella specie, il provvedimento di diniego di definizione agevolata era stato motivato evidenziando che: "L' art. 1 , comma 186 della legge 197/22 prevede la possibilità di definizione agevolata per le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte del giudizio l'Agenzia delle entrate ovvero l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, non contemplando nel novero dei soggetti coinvolti nella controversia l'Agenzia delle entrate- Riscossione... Le controversie che sono definibili con domanda rivolta all'Agenzia sono quelle in cui l'Agenzia riveste la qualità di parte nella controversia. Al riguardo il comma 186 richiama una nozione formale di parte vale a dire di soggetto destinatario del ricorso/appello e, quindi, chiamato in giudizio o intervenuto volontariamente. Infatti, qualora non risulti destinataria del ricorso/appello o non venga chiamata in giudizio o non vi sia intervenuta volontariamente, l'Agenzia, pur eventualmente rivestendo la qualità di "ente creditore" non ha alcun margine per fornire viabilità amministrativa alla domanda di definizione agevolata".

12. La legge n. 197/2022 (legge bilancio 2023) ha previsto una serie di istituti definitori della pretesa impositiva (c.d. tregua fiscale) tra i quali rientra la definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti al primo gennaio 2023, contenuta nell'art. 1, commi 186-205. Come è noto, la definizione agevolata concerne, ai sensi del comma 186 dell'art. 1, le "controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate ovvero l'Agenzia delle dogane e dei monopoli pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello innanzi alla Corte di cassazione, anche a seguito di rinvio, alla data di entrata in vigore della presente legge" cioè, alla data del 1 gennaio 2023. (Cass. n. Sez. 5, Ordinanza n. 28447 del 2023).

La norma, come precisato nella Relazione illustrativa, ricalca lo schema contenuto nella precedente definizione agevolata contenuta nell' articolo 6 del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119 sulla c.d. "pace fiscale", differenziandosene - come si vedrà - essenzialmente sotto due rilevanti profili: il primo, rappresentato dal venir meno del riferimento all'atto impositivo quale requisito di carattere oggettivo per la definizione, per cui la nuova "tregua fiscale" riguarda tutte le controversie tributarie in quanto tali (la disposizione, a differenza della relazione illustrativa, non contiene alcun riferimento agli atti impositivi; si veda sul punto, la circolare n. 2/2023 dell'Agenzia delle entrate secondo cui: "Il comma 186 in commento non contiene specificazioni circa la tipologia degli atti oggetto delle controversie definibili e, quindi, possono essere definite non soltanto le controversie instaurate avverso atti di natura impositiva, quali gli avvisi di accertamento e atti di irrogazione delle sanzioni, ma anche quelle inerenti atti meramente riscossivi"; le controversie espressamente escluse dalla definizione agevolata sono quelle

concernenti, ai sensi del comma 193, anche solo in parte, le risorse proprie tradizionali comunitarie, l'Iva all'importazione e le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato); il secondo, rappresentato dall'estensione della definizione agevolata alle controversie contro l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, con riferimento ai tributi da questa amministrati. Confermato, invece, il quantum dovuto, pari al valore della controversia.

13. Il primo requisito di ammissibilità della definizione agevolata attiene alla natura soggettiva della controversia: la norma definitoria, come previsto al comma 186, è applicabile solo se il giudizio veda coinvolta l'Agenzia delle entrate o l'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

13.1. Quanto allo status di parte processuale, occorre guardare al profilo formale;

pertanto, è sufficiente che tale status sia posseduto dall'Agenzia delle entrate o dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli (ovvero degli enti territoriali) al 1 gennaio 2023, data di entrata in vigore della norma. Conseguentemente, saranno definibili non soltanto i giudizi instaurati direttamente (mediante notifica del ricorso) nei confronti dei predetti enti, ma anche quelli nei quali gli enti medesimi siano intervenuti, perché chiamati in causa ovvero volontariamente, entro la stessa data.

13.2. Al riguardo, l'Agenzia delle entrate, con circolare n. 2/E del 27 gennaio 2023 (par. 4), ha evidenziato che: "Per identificare le liti in cui è parte l'Agenzia delle entrate, si fa riferimento alle sole ipotesi in cui quest'ultima sia stata evocata in giudizio o, comunque, sia intervenuta. Da ciò consegue che non sono definibili le liti nelle quali l'Agenzia delle entrate, pur essendo titolare del rapporto giuridico sostanziale dedotto in giudizio, non sia stata destinataria dell'atto di impugnazione e non sia stata successivamente chiamata in giudizio né sia intervenuta volontariamente".

13.3. In occasione della precedente edizione della definizione agevolata in esame prevista - nell'ambito delle disposizioni sulla c.d. "pace fiscale" - dall'art. 6 del d.l. n. 119/2018, la stessa Agenzia delle entrate, con circolare n. 6/E del 1 aprile 2019 precisò (par. 2.2) che "Per identificare le liti "in cui è parte l'Agenzia delle entrate", si ritiene che occorra fare riferimento alla nozione di parte in senso formale e, quindi, alle sole ipotesi in cui l'Agenzia delle entrate sia stata evocata in giudizio o, comunque, sia intervenuta. Da ciò consegue che non sono definibili le liti instaurate avverso atti dell'agente della riscossione nelle quali l'Agenzia delle entrate, pur essendo titolare del rapporto giuridico sostanziale dedotto in giudizio, non sia stata destinataria dell'atto di impugnazione e non sia stata successivamente chiamata in giudizio né sia intervenuta volontariamente. Sono, quindi, escluse dalla definizione le controversie nelle quali è parte unicamente l'agente della riscossione, ancorché inerenti ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate e ad atti aventi comunque natura impositiva. Sono invece definibili le liti relative ad atti dotati di natura impositiva che vedono come parte in giudizio, assieme alla stessa Agenzia, anche l'agente della riscossione". Inoltre, come previsto dal comma 205, potranno risultare definibili anche le controversie instaurate nei confronti degli enti territoriali, in primis i comuni ovvero gli enti ad essi strumentali (quali i concessionari privati per l'accertamento e la riscossione), qualora gli enti medesimi lo deliberino entro il 31 marzo 2023. A tal proposito, in sede di conversione in legge del decreto "milleproroghe"², è stato disposto che i provvedimenti con cui gli enti locali scelgono di applicare la definizione agevolata in oggetto "acquistano

efficacia con la pubblicazione nel sito internet istituzionale dell'ente creditore e sono trasmessi al Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze, entro il 30 aprile".

13.4. Restano, dunque, escluse dal perimetro applicativo della disciplina in commento le controversie instaurate nei confronti di soggetti diversi dai precedenti: in primis, i giudizi nei confronti della sola Agenzia delle entrate-Riscossione (e nei quali, come detto, non sia intervenuta entro il 1 gennaio 2023 l'Agenzia delle entrate o l'Agenzia delle dogane e dei monopoli).

13.5. Pertanto, con riguardo alle liti instaurate nei confronti dell'Agenzia delle entrate-Riscossione concernenti l'impugnativa di una cartella di pagamento (o di un'intimazione di pagamento) in cui il contribuente, pur avendo formulato uno o più motivi di ricorso nei confronti dell'ente creditore, abbia ritenuto di notificarlo alla sola Agenzia delle entrate-Riscossione, facendo affidamento sul principio contenuto nell'articolo 39 del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112 in merito all'onere di chiamata in causa dell'ente creditore, va evidenziato che, qualora l'ente riscossore non lo abbia fatto entro il 1 gennaio 2023, la lite non risulterà definibile non rivestendo l'Agenzia delle entrate o l'Agenzia delle Dogane e del Monopoli (ovvero l'ente territoriale) lo status di parte processuale a quella data. 14. Il rigetto del ricorso successivo rende necessaria l'analisi dei motivi del ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate-Riscossione.

15. Il secondo motivo- da esaminare in via prioritaria- è fondato con assorbimento degli altri.

15.1. Va precisato che costituisce *ius receptum* (in termini, Cass. n. 2876 del 2017) il principio secondo cui il vizio di motivazione meramente apparente della sentenza ricorre allorquando il giudice, in violazione di un preciso obbligo di legge, costituzionalmente imposto (art. 111 Cost., comma 6), e cioè dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4 (in materia di processo civile ordinario) e dell'omologo D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4 (in materia di processo tributario), omette di esporre concisamente i motivi in fatto e diritto della decisione, di specificare o illustrare le ragioni e l'iter logico seguito per pervenire alla decisione assunta, e cioè di chiarire su quali prove ha fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni è pervenuto alla propria determinazione, in tal modo consentendo anche di verificare se abbia effettivamente giudicato *iuxta alligata et probata*. Come precisato da questa Corte, "ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento" (Cass. n. 9105 del 07/04/2017; Cass. 25456 del 2018; n. 26766 del 2020; Cass., sez. 5, n. 2392 del 2024).

15.2. Nella sentenza impugnata, la CTR - a fronte della iscrizione a ruolo nella presupposta cartella nei confronti di A.A. (quale erede di B.B.) della imposta di fabbricazione oli minerali e derivati (U.T.I.F.) per l'anno 2005 e del verbale della G.d.F. di Orvieto elevato nei confronti dell'Azienda Agricola A.A. SDF di B.B. e C. nel quale veniva accertata "la destinazione di gasolio agricolo, prodotto petrolifero agevolato, ad usi soggetti ad accisa con l'omesso pagamento dell'accisa differenziale su tale prodotto" e successivo invito di pagamento nei confronti di B.B., legale rappresentante della ditta (v. allegati in atti e anche controricorso, pag. 3-4)- la CTR si è limitata apoditticamente ad affermare che "gli argomenti utilizzati per dimostrare che la cartella

fosse stata emessa per imposte di fabbricazione del tabacco non erano dirimenti (le tre cifre finali del codice della cartella); anzi la difesa della parte privata aveva dimostrato con la documentazione prodotta che la società Agricola A.A. nel 2005 non esisteva ancora e comunque non si dedicava alla produzione del tabacco" con ciò - facendo riferimento peraltro ad altra società (Agricola A.A. s.s. costituita nel 2011, v. visura allegata in atti)-senza indicare effettivamente le ragioni poste a fondamento del disconoscimento della pretesa natura del credito portato dalla presupposta cartella di accisa sulla lavorazione dei tabacchi e della coobbligazione della contribuente, quale erede di @B.B., titolare della ditta Azienda Agricola A.A. SDF di B.B.e C.; ugualmente, quanto alla valenza degli atti interruttivi della prescrizione - considerata quinquennale - del credito portato dalla presupposta cartella, il giudice di appello, dopo averli indicati nella parte in fatto (notifica della cartella il 2.10.2007; istanza di rateizzazione del 15.10.2008; notifica, in data 24.4.2012, di un atto di pignoramento mobiliare;

sospensione della prescrizione ex lege n. 147/2013 dal 27.12.2013 al 16.6.2014; notifica di intimazione di pagamento in data 20.10.2015) si è limitato ad affermare che "Non può riconoscersi efficacia interruttiva del termine di prescrizione alla istanza di rateizzazione in quanto a presentare un piano di rientro sono stati altri soggetti", con ciò senza indicare le ragioni per le quali gli atti interruttivi indicati dall'Ufficio, diversi dalla istanza di rateazione, fossero stati ritenuti inidonei a tale scopo. Trattasi, pertanto, di motivazione costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall' art. 111 , comma 6, Cost.

16. In conclusione, va rigettato il ricorso successivo avverso il diniego di definizione agevolata della controversia mentre va accolto il secondo motivo del ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate- Riscossione, con assorbimento degli altri e con cassazione della sentenza impugnata e rinvio, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Umbria, in diversa composizione.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso successivo avverso il diniego di definizione agevolata della controversia, accoglie il secondo motivo del ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate- Riscossione, assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Umbria, in diversa composizione;

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza