

Sentenza del 19/09/2024 n. 25147 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate notificava alla A.A. Riscaldamenti-Sas di B.B. & C. un avviso di accertamento con cui rettificava il reddito dichiarato dalla società per l'anno d'imposta 2001, sebbene in presenza di condono ex lege 289/2002, al fine di recuperare le imposte dovute dai soci per effetto del regime di trasparenza. Successivamente, con separati avvisi di accertamento, l'Agenzia recuperava a tassazione i predetti redditi nei confronti dei soci nella misura corrispondente alla rispettiva quota di partecipazione.

La società ed il socio C.C. impugnavano gli avvisi con distinti ricorsi che venivano accolti dalla CTP.

2. L'appello proposto avverso tale decisione veniva rigettato dalla CTR con sentenza che veniva impugnata con ricorso per cassazione dall'Agenzia delle Entrate.

3. La Corte di Cassazione, con sentenza n. 23672/2010, dichiarava la nullità dell'intero giudizio in quanto svoltosi senza la partecipazione di tutti i soci. In sede di rinvio, la Commissione di prima istanza accolse i ricorsi riuniti rilevando, per la società, la preclusione data dall'adesione al condono e, al contempo, l'errata qualificazione da parte dell'Ufficio dei costi sostenuti per la locazione in spese di rappresentanza.

4. L'appello proposto dall'Ufficio avverso la sentenza veniva dichiarato inammissibile, perché tardivo, dalla CTR del Lazio con la sentenza indicata in epigrafe.

5. Avverso questa sentenza propone ricorso l'Agenzia delle Entrate, affidandosi ad unico mezzo.

La società ed i soci non hanno svolto attività difensiva.

Con ordinanza interlocutoria n. 4809/2024 questa Corte, evidenziata la rilevanza nomofilattica della questione di diritto, rinviava la causa a nuovo ruolo per la trattazione in pubblica udienza.

Fissata l'udienza pubblica per il 19/06/2024, il Sostituto Procuratore Generale, nella persona del dr. Fulvio Troncone, ha depositato memoria scritta con cui ha chiesto rigettarsi il ricorso, salvo poi precisare le conclusioni con altra memoria, successivamente depositata, nel senso di accogliere il ricorso dell'ufficio.

Motivi della decisione 1. Con l'unico motivo di ricorso rubricato "violazione degli artt. 327 cpc, 51 D.Lgs. 546/1992 e 58 legge 69/2009" l'Agenzia delle Entrate eccepisce l'error in procedendo commesso dalla CTR, per non avere considerato valevole, nel caso di specie, il termine di

impugnazione lungo annuale, essendo stato il giudizio di primo grado instaurato prima del 4 luglio 2009.

Il motivo è fondato.

2. Come già evidenziato nell'ordinanza interlocutoria n. 4804/2024, costituisce principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte, a partire dalla sentenza delle Sezioni Unite n. 19701 del 17 settembre 2010, che il giudizio di rinvio conseguente a cassazione, pur dotato di autonomia, non dà vita ad un nuovo ed ulteriore procedimento, ma rappresenta una fase ulteriore di quello originario da ritenersi unico ed unitario. Sicché si è costantemente affermato che "in tema di impugnazioni, la modifica dell' art. 327 cod. proc. civ., introdotta dalla legge 18 giugno 2009 n. 69 , che ha sostituito il termine di decadenza di sei mesi dalla pubblicazione della sentenza all'originario termine annuale, è applicabile, ai sensi dell'art. 58, comma 1, della predetta legge, ai soli giudizi instaurati dopo la sua entrata in vigore e, quindi, dal 4 luglio 2009, restando irrilevante il momento dell'instaurazione di una successiva fase o di un successivo grado di giudizio" (cfr. Cass 17/04/2012, n. 6007 , seguita in senso conforme, ex pluribus, da Cass. nn. 17060/2012 , 15741/2013 , 19941/2013 e 19979/2018).

Va, peraltro, rilevato che in caso analogo al presente (rimessione, da parte della Corte di Cassazione, al primo giudice per difetto di contraddittorio) Cass. ord. n. 22407 del 15/10/2020 , muovendo da Cass. Sez. U., n. 11844 del 9 giugno 2016 , riguardo alla distinzione tra rinvio prosecutorio (o proprio), di cui all' art. 383 , primo comma, cod. proc. civ., e rinvio restitutorio o improprio di cui all' art. 383 , terzo comma, cod. proc. civ., ha statuito che "nel caso di annullamento dell'intero giudizio di merito, da parte della Corte di Cassazione, ai sensi dell' art. 383 , comma 3, c.p.c., non trova applicazione il principio del "tempus regit processum" - secondo cui, in ossequio alle regole del giusto processo civile (art. 111 Cost.), vanno mantenute le norme vigenti al momento della proposizione della domanda iniziale -, dal momento che esso presuppone l'esistenza di atti processuali validi, compiuti nel previgente regime, mentre nell'ipotesi suddetta, insieme con l'atto originario, cade anche il collegamento col precedente regime processuale e il nuovo giudizio che si instaura a seguito di rinvio restitutorio è sottoposto alle regole vigenti (nella specie relative al termine breve per impugnare) nel momento in cui, con la riassunzione, si rinnova l'atto introduttivo nullo, in virtù del giustapposto principio del "tempus regit actum".

La distinzione è richiamata in ulteriori successivi provvedimenti sezionali (tra gli altri, più di recente, Cass. 28/09/2023, n. 27577 , Cass. 29/04/2023, n. 10439, e Cass. 22/06/2021, n. 17855), tutti peraltro resi in ipotesi di rinvio prosecutorio (o proprio). In tema di diversità del regime impugnatorio - per la modifica normativa, nelle more intervenuta - della decisione annullata si sono espresse, evidenziando la rilevanza della distinzione tra i detti tipi di rinvio, Cass. 08/11/2023, n. 31081 e Cass. 07/01/2019 n. 167/2019.

3. Ritiene la Corte che l'orientamento espresso dalle decisioni da ultimo richiamate debba essere sottoposto a rivisitazione, anche alla luce delle osservazioni critiche sollevate dalla dottrina.

4. Appare opportuno, in via preliminare, riportare il quadro normativo di riferimento.

L' articolo 58 , comma 1, della L. 69/2009 , entrata in vigore il 4 luglio 2009, prevede che "fatto salvo quanto previsto dai commi successivi, le disposizioni della presente legge che modificano il codice di procedura civile e le disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile si applicano ai giudizi instaurati dopo la data della sua entrata in vigore".

Si tratta di una norma, di portata generale, che detta la disciplina transitoria valevole per tutte le disposizioni della legge n. 69/2009 , ad eccezione di quelle per le quali è prevista una regola diversa nei commi successivi (ad es. al comma 2 si prevede che i novellati articoli 132 e 345 cod. proc. civ. si applicano ai giudizi pendenti in primo grado alla data di entrata in vigore della legge).

In deroga al principio di diritto intertemporale *tempus regit actum* - secondo il quale lo *ius superveniens* di natura processuale si applica ai giudizi in corso, sia pure limitatamente agli atti ancora da compiersi - la norma ha previsto l'applicabilità delle modifiche al codice di rito solo ai giudizi instaurati *ex novo* dopo la sua entrata in vigore (così Cass. Sez. U. 09/06/2016, n. 11844).

La norma, quando allude all'instaurazione del giudizio, si riferisce, secondo l'orientamento di questa Corte, all'instaurazione originaria del giudizio o del procedimento, e, quindi, all'inizio del primo grado, dovendosi escludere che esso intenda avere riguardo alla instaurazione della fase di un grado di giudizio o di un grado di giudizio (*ex multis*, Cass. 17/05/2011, n. 10846 e Cass. Sez. U. cit. n. 11844/2016).

L' art. 327 cod. proc. civ., come modificato dalla legge n. 69/2009 , prevede, come termine lungo per proporre impugnazione, 6 mesi (in luogo di 1 anno);

esso si applica, in virtù del comma 1 cit., ai giudizi instaurati dopo il 4 luglio 2009.

5. Ora, la quaestio iuris che la Corte è chiamata a decidere attiene all'applicabilità della nuova formulazione dell' articolo 327 cod. proc. civ. ai giudizi di rinvio disposti dalla Corte di Cassazione (al giudice di primo o secondo grado) *ex art. 383 cod. proc. civ.* (come nel caso de quo), ed a quelli di primo grado riassunti a seguito di decisione del giudice del gravame (Tribunale, Corte di Appello o CTR) *ex artt. 353 e 354 cod. proc. civ.*, in seno a procedimenti in origine instaurati prima del 4 luglio 2009.

5.1. Ora, ritiene la Corte che la distinzione tra rinvio prosecutorio e rinvio restitutorio (peraltro tecnicamente possibile solo in caso di rinvio disposto dalla suprema Corte ed affermata in principio dalla dottrina sull'abbrivio del terzo comma dell' articolo 383 cod. proc. civ.) abbia effetto solo descrittivo; come condivisibilmente già affermato in diversi precedenti, la detta distinzione "viene in considerazione esclusivamente ai fini della determinazione dell'ampiezza dei poteri spettanti al giudice del rinvio nel riesame della controversia, che coincidono, nel primo caso, con quelli connessi alla funzione di giudice dell'impugnazione della sentenza di primo grado, e si estendono pertanto al riesame di tutte le questioni ritualmente proposte che non incidano sul suo obbligo di conformarsi al principio di diritto enunciato dal Giudice di legittimità" (Cass. 20/01/2022, n. 1841 che afferma la necessità di riassumere il giudizio innanzi al giudice dichiarato competente dalla Suprema Corte, pur in presenza di norme medio tempore

sopravvenute modificative dei criteri di individuazione del giudice competente; conf. Cass. 27/09/2018, n. 23314 e Cass. 04/03/2015, n. 4290).

La detta distinzione non ha e non può avere alcuna ricaduta pratica, in particolare, in termini di applicazione di una disciplina eventualmente intervenuta medio tempore, soprattutto alla luce delle seguenti ed ulteriori considerazioni.

5.2. In primo luogo, deve ritenersi che il processo di merito (di primo o di secondo grado) "mal instaurato" per il difetto di integrità del contraddittorio sia, pur a seguito del rinvio da parte della Suprema Corte e della conseguente retrocessione alla fase in cui il vizio si è manifestato, sempre lo stesso. In altri termini, per effetto del rinvio cd. restitutorio non si instaura tecnicamente un nuovo procedimento, bensì continua, dopo la sanatoria del vizio riscontrato, il processo (l'unico) originariamente instaurato.

Come correttamente argomentato dal Sostituto Procuratore Generale nella memoria depositata ex art. 378 cod. proc. civ., in caso di rinvio restitutorio la causa continua a ritenersi pendente in conformità con la regola fissata nell'ultimo comma dell' articolo 39 cod. proc. civ., ossia dal giorno della notifica dell'atto di citazione o del deposito del ricorso. La causa che, infatti, viene all'attenzione del giudice ad quem è sempre la stessa, che pende sin dal predetto giorno.

Il difetto originario del contraddittorio deve ritenersi un vizio sanabile con efficacia, per giurisprudenza pacifica, ex tunc; sussiste, infatti, litispendenza anche quando la prima domanda sia stata proposta nei confronti solo di alcuni dei contraddittori necessari e quella successiva nei confronti di tutti. In tale ipotesi, ambedue le cause "pendono" con la conseguente eliminazione del giudizio successivamente proposto secondo il criterio della prevenzione, attesa la finalità perseguita con la modifica dell' art. 39 , comma 1, cod. civ. ad opera della L. 69/2009 , di evitare l'inutile duplicità di giudizi ed il contrasto tra giudicati (Cass. 02/11/2020, n. 24226).

L'unicità ed unitarietà del giudizio, in seno al quale sia stato disposto un annullamento con rinvio da parte della Suprema Corte, è affermazione ricorrente nella giurisprudenza di legittimità a partire dalla nota sentenza delle Sezioni Unite n. 19701 del 17 settembre 2010: il giudizio di rinvio conseguente a cassazione non è dotato di autonomia e non dà vita a un nuovo ed ulteriore procedimento, piuttosto concretando una mera fase ulteriore di quello originario da ritenersi unico ed unitario. Nella specie le Sezioni Unite erano state chiamate a pronunciarsi sulla questione dell'applicabilità delle modifiche dell'articolo 163bis cod. proc. civ. (sul termine a comparire) operate dalla legge n. 263/2005 , al giudizio di rinvio prosecutorio, giungendo alla soluzione negativa, poiché la controversia era stata originariamente instaurata in data antecedente all'entrata in vigore della riforma del 2005.

A fronte di una disciplina di diritto transitorio come quella fissata nell' articolo 58 della legge 69/2009 (supra richiamato, che già questa Corte ha ritenuto non possa prestarsi ad alcun equivoco interpretativo; così Sez. U. cit. n. 11844/2016) non può non ritenersi già pendente alla data di entrata in vigore della detta legge (e, quindi, sottratto all'applicazione della nuova disciplina dei termini di impugnazione) il giudizio introdotto prima del 4 luglio 2009, annullato dalla Suprema Corte per vizi di integrità del contraddittorio e successivamente riassunto innanzi al giudice del rinvio (restitutorio) indicato dalla Suprema Corte.

Opinare diversamente comporterebbe, come logica conseguenza, che alla domanda, originariamente mal proposta, non potrebbero ricollegarsi gli effetti conservativi previsti dall'articolo 5 del cod. proc. civ., rendendo quindi rilevanti eventuali mutamenti di legge intervenuti nelle more in punto di giurisdizione e competenza. Non solo. Persino l'idoneità dell'originaria domanda a valere come atto interruttivo della prescrizione andrebbe esclusa, ove si ritenga che con il rinvio restitutorio inizi da principio un nuovo e diverso giudizio. Infine, a voler portare alle estreme conseguenze un siffatto ragionamento, nel processo tributario il ricorso introduttivo del contribuente non potrebbe valere nemmeno come atto impeditivo della decadenza dalla impugnazione dell'atto di accertamento o di riscossione.

Trattasi, all'evidenza, di conseguenze, non ponderate sinora, e in ogni caso per nulla giustificabili alla luce delle considerazioni supra svolte.

5.3. Può soccorrere, al fine di ritenere applicabile la nuova disciplina dei termini di impugnazione solo ai giudizi introdotti in origine dopo il 4 luglio 2009, l'altro principio fondamentale che regola il processo civile, ovvero il principio *tempus regit processum*, di matrice dottrinarica, a mente del quale il processo è regolato dalle norme vigenti al momento della proposizione della domanda, irrilevanti essendo le modifiche medio tempore intervenute.

Nella decisione n. 22407/2020 cit. il detto principio era ritenuto non applicabile poiché presuppone "l'esistenza di atti processuali validi, compiuti nel previgente regime processuale" e, nelle ipotesi di declaratoria di nullità del giudizio per vizio di integrità del contraddittorio veniva a mancare anche "l'atto originario". Come supra argomentato, tale linea decisoria non può essere condivisa, poiché l'atto originario (il ricorso o la citazione) non sono affatto invalidi "per un vizio originario insanabile", sol perché non notificati a tutti i litisconsorti necessari; sono certamente viziati, ma sanabili *ex tunc* per effetto della integrazione del contraddittorio e, in quanto tali, determinano la litispendenza sin dal loro originario compimento. Ne segue, quindi, che un processo instaurato prima del 4 luglio 2009, anche se viziato per il difetto in discorso e dichiarato nullo da questa Corte, retrocede unicamente al primo giudice, ma resta fenomenicamente sempre lo stesso; pertanto, ad esso continuano ad applicarsi le norme vigenti all'epoca della sua originaria introduzione.

5.4. Infine, come sottolineato sia dalla Corte Costituzionale (sent. n. 13/2018) sia da questa Corte a Sezioni Unite (09/05/2016 nn. 9284 e 9285) "la presenza di un'esplicita disciplina transitoria priva di rilevanza esclusiva il riferimento alla natura processuale degli atti per risolvere le questioni di diritto intertemporale". In altri termini, a fronte di una chiara disciplina transitoria (come nel caso oggetto del presente giudizio e come nel caso dell' art. 27 commi 3 e 4 D.Lgs. n. 40/2006 , scrutinato nel 2016 dal giudice delle leggi) non può nemmeno porsi la questione di una eventuale violazione del principio *tempus regit processum*, poiché con la specifica disciplina transitoria è il legislatore a risolvere *ex ante* il problema dell'applicabilità delle norme processuali sopravvenute.

6. La CTR ha, per tutto quanto esposto, erroneamente ritenuto applicabile il termine breve (6 mesi) per impugnare la sentenza della CTP emessa in sede di rinvio (restitutorio) e, perciò, inammissibile in quanto tardivo il gravame interposto dall'Ufficio.

La sentenza va, quindi, cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, che, in diversa composizione, procederà a nuovo esame attenendosi al seguente principio di diritto: "in ipotesi di rinvio al giudice di merito (di primo o di secondo grado) anche per motivi di nullità del processo per vizi relativi al mancato rispetto del litisconsorzio necessario, i termini processuali di impugnazione delle sentenze rese in sede di rinvio sono quelli previsti dall'articolo 327 c.p.c. nella formulazione vigente prima della riforma del 2009, quando il giudizio originario sia stato introdotto in data antecedente al 4 luglio 2009".

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, che, in diversa composizione, procederà a nuovo esame e provvederà alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza