

Sentenza del 05/03/2024 n. 5955 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Commissione tributaria provinciale di Roma, con sentenza n. 407/29/12 del 16 novembre 2012, aveva dichiarato inammissibile per tardività il ricorso proposto dalla società A.A. Sas di B.B., in liquidazione, avverso estratti di ruolo concernenti quattro cartelle esattoriali (la cartella n. 09720090068434747, la cartella n. 09720080091128091, la cartella n. 097200502129523280 e la cartella n. 097200060115850044), intimanti il pagamento, per imposte IVA e IRAP, relative agli anni 2001, 2004 e 2005, della somma complessiva di euro 39.769,00, oltre accessori.

2. La Commissione tributaria regionale ha rigettato l'appello della società contribuente, confermando la statuizione decisionale di inammissibilità pronunciata dal giudice di primo grado, rilevando che il legale rappresentante della società aveva avuto conoscenza legale della pretesa impositiva in data 28 gennaio 2010, tanto da avere presentato istanza di autotutela e che, comunque, le cartelle di pagamento erano state ritualmente notificate in date tutte anteriori all'ultima perfezionatasi il 31 marzo 2010; la società contribuente in data 28 gennaio 2010 aveva presentato istanza di autotutela, mostrando l'avvenuta conoscenza della pretesa impositiva complessiva e, in data 13 maggio 2010, aveva notificato il ricorso, così incorrendo nella decadenza correttamente dichiarata dai primi giudici.

3. La società A.A. Sas di B.B., in liquidazione, ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a diciotto motivi.

4. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso e memoria.

5. La società Equitalia Sud Spa non ha svolto difese.

6. La società A.A. Sas di B.B., in liquidazione, ha depositato memoria.

Motivi della decisione 1. Il primo mezzo deduce l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ.. La Commissione tributaria regionale aveva omesso di considerare che il legale rappresentante della società ricorrente aveva avuto "informale conoscenza" delle pretese del Concessionario avendo acquisito presso di questo gli estratti ruolo relativi alle asserite cartelle di pagamento dai quali "emergeva, senza alcun ulteriore specificazione, che le cartelle ... sarebbero state emesse nei confronti della società opponente", senza però che la società ne avesse mai avuto la disponibilità. In altri termini, non era stata considerata dal secondo giudice la circostanza che la società ricorrente non aveva mai avuto la disponibilità delle asserite cartelle di pagamento e l'acquisizione del mero estratto del ruolo non poteva certo equivalere a "notifica

della cartella". La società contribuente aveva saputo della asserita notifica delle cartelle esattoriali solo una volta ottenuta la risposta alla istanza di autotutela presentata in data 28 gennaio 2010, avvenuta con lettera provvedimento dell'11 marzo 2010, notificata in data 17 marzo 2010.

2. Il secondo mezzo deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 26 , comma 4, del D.P.R. n. 602 del 1973 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ.. Il Concessionario non aveva dato la prova della notifica delle cartelle esattoriali perché non aveva prodotto in giudizio la copia delle stesse, non essendo sufficiente il deposito dell'avviso di ricevimento.

3. Il terzo mezzo deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 138 e 139, nonché dell' art. 145 cod. proc. civ., in ordine alla asserita notificazione delle cartelle esattoriali, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ.. Le cartelle in oggetto erano nulle per omessa notificazione delle stesse, in quanto nelle relate di notifica non era stato dato atto dei tentativi delle ricerche del destinatario consigliate dalla normale diligenza e dei motivi che non avevano reso possibile consegnare le cartelle alla società ricorrente, ovvero alle altre persone indicate nell' art. 139 cod. proc. civ..

4. Il quarto motivo deduce l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ. e specificamente di quanto evidenziato dalla società ricorrente a pagina 9 e ss. dell'atto di appello in merito ai rilievi mossi da Equitalia nella sua comunicazione dell'11 marzo 2010, notificata il 17 marzo 2010 (trascritti alle pagine 57 e 58 del ricorso per cassazione) e riguardanti l'omessa notificazione delle cartelle esattoriali.

5. Il quinto mezzo deduce la violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., sulla eccezione di nullità delle cartelle per omessa notifica e la violazione e falsa applicazione dell' art. 25 , lett. c), del D.P.R. n. 602 del 1973 , degli artt. 11 e 18 del decreto legislativo n. 46 del 1999 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., non essendo state rispettate le specifiche modalità di notifica previste dalle norme richiamate, con conseguente nullità delle notifiche non eseguite entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui accertamento era divenuto definitivo, ovvero delle notifiche eseguite a mezzo del servizio postale direttamente e non tramite agente notificatore abilitato.

6. Il sesto mezzo deduce la violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., sull'eccezione di nullità delle cartelle di pagamento per inesistenza degli atti presupposti alla loro emissione e per nullità della procedura esecutiva attivata e la violazione e falsa applicazione dell' art. 25 , lett. c) del D.P.R. n. 602 del 1973 ; dell'art. 50 del D.P.R. n. 602 del 2013 e degli artt. 474 , 479 e 480 cod. proc. civ., in ragione dell'equiparazione della cartella di pagamento all'atto di precetto.

7. Il settimo motivo deduce la violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., e la violazione e falsa applicazione dell'art. 25 del D.P.R. n. 602 del 1972, sull'eccezione di nullità delle cartelle di pagamento non essendo state le stesse

notificate "non oltre il giorno 5 del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo era stato consegnato".

8. L'ottavo mezzo deduce la violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., e la violazione e falsa applicazione della normativa in materia di riscossione di cui all' art. 17 del D.P.R. n. 602 del 1973 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., sull'eccezione di tardività dell'iscrizione a ruolo delle somme pretese dall'Amministrazione finanziaria (ovvero non iscritte a ruolo, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui l'accertamento era divenuto definitivo).

9. Il nono mezzo deduce la violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell' art. 55, comma terzo, del D.P.R. n. 600 del 1973 e la falsa applicazione dell' art. 36 bis del D.P.R. n. 600 del 1973 , che prevedeva che i casi in cui era consentita Iscrizione a ruolo dei tributi senza la preventiva notifica dell'avviso di accertamento dovevano ritenersi tassativi e non suscettibili di ampliamento. L'Amministrazione finanziaria, dunque, avrebbe dovuto procedere alla notifica di un avviso di accertamento, come prescritto dall' art. 55 , comma terzo, del D.P.R. n. 600 del 1973 .

10. Il decimo motivo deduce la violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., e la nullità delle cartelle di pagamento per inesistenza degli atti presupposti alla loro emissione, sull'eccezione sollevata dalla società ricorrente a pag. 27 e ss. dell'atto di appello, secondo cui, posto che le somme di cui alle asserite cartelle di pagamento erano state erroneamente iscritte a ruolo ex art. 54 bis del D.P.R. n. 602 del 1973 , ne conseguiva che, in conformità alle norme sancite dallo Statuto del contribuente, era previsto l'obbligo di partecipazione da parte del contribuente al procedimento di controllo attraverso l'instaurarsi del contraddittorio.

11. L'undicesimo motivo deduce la violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., e la nullità delle cartelle di pagamento per violazione del decreto legislativo n. 46 del 1999 , sull'eccezione formulata a pag. 29 dell'appello, non essendo pervenuto alla società contribuente alcun avviso bonario, che avrebbe consentito il pagamento di quanto dovuto entro 30 giorni dalla contestazione, ovvero la possibilità di presentare entro lo stesso termine, la richiesta di rateazione delle somme dovute.

12. Il dodicesimo mezzo deduce la violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., e la violazione degli artt. 97 e 24 Cost., degli artt. 1 , 2 , 6 , 7 , 8 della legge n. 241 del 1990 e dell' art. 6 della legge n. 212 del 2000 . L'Amministrazione finanziaria aveva violato la normativa indicata, in quanto alla società ricorrente non era stata data alcuna comunicazione dell'avvio del relativo procedimento, come previsto dalla legge in materia di procedimento amministrativo e la Commissione tributaria regionale aveva omissso ogni statuizione sul punto che era stato rilevato dalla società contribuente a pag. 31 dell'atto di appello.

13. Il tredicesimo motivo deduce la violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., e la violazione della normativa in materia di riscossione per violazione degli artt. 24 e 25 del D.P.R. n. 602 del 1973 e dell' art. 17 del D.P.R. n. 602 del 1973 ,

non avendo la Commissione tributaria regionale statuito sull'eccezione sollevata a pag. 36 e ss. dell'atto di appello relativa al mancato rispetto delle norme riguardanti la fase della consegna del ruolo al Concessionario e la fase della notifica da parte del Concessionario della cartella di pagamento, che dovevano essere ricondotte al termine di cui all' art. 17 del D.P.R. n. 602 del 1973 .

14. Il quattordicesimo motivo deduce la violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., e la violazione art. 99 cod. proc. civ., dell' art. 2697 cod. civ. e dell' art. 115 cod. proc. civ.. La Commissione tributaria regionale aveva omesso di pronunciarsi sull'eccezione sollevata dalla società contribuente a pag. 38 dell'appello, in quanto le richieste dell'Amministrazione finanziaria erano contenute in cartelle di pagamento non ritualmente notificate e prive della determinazione dell'oggetto e, dunque, generiche ed indeterminate.

15. Il quindicesimo motivo deduce la violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. I giudici di secondo grado, alla stregua del principio di nullità derivata, avrebbero dovuto dichiarare la nullità e l'illegittimità delle altre poste addebitate alla società.

16. Il sedicesimo motivo deduce la violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., e la nullità delle asserite cartelle di pagamento impugnate per difetto di motivazione ai sensi dell' art. 3 della legge n. 241 del 1990 . La Commissione tributaria regionale aveva omesso di pronunciarsi sull'eccezione di nullità delle asserite cartelle di pagamento impugnate per difetto di motivazione ai sensi dell' art. 3 della legge n. 241 del 1990 .

17. Il diciassettesimo motivo deduce la violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., e la nullità ed inesistenza delle asserite cartelle di pagamento per la mancata sottoscrizione da parte del legale rappresentante del concessionario che aveva proceduto a redigere le cartelle. La Commissione tributaria regionale aveva omesso di pronunciarsi sull'eccezione rilevata a pag. 41 e ss. dell'atto di appello, essendo la cartella di pagamento atto di precetto e, dunque, dovendo la stessa essere sottoscritta dal rappresentante del concessionario, a pena di inesistenza, tanto nell'originale, quanto nelle copie da notificare.

18. Il diciottesimo motivo deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 91 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ.. Alla cassazione della sentenza impugnata doveva conseguire la riforma del capo della sentenza in cui i giudici di secondo grado avevano condannato la società appellante al pagamento delle spese del giudizio. In ogni caso, la condanna alle spese era avvenuta per un importo eccessivamente oneroso (euro 1.500,00 per ciascuno delle due parti appellate), considerato che la stessa Agenzia delle Entrate aveva richiesto la condanna alla rifusione delle spese, come rilevato a pag. 4 della sentenza impugnata, in euro 1.066,50.

19. E' utile premettere che, in virtù del principio iura novit curia di cui all' art. 113 , comma 1, cod. proc. civ., il giudice ha il potere-dovere di assegnare una diversa qualificazione giuridica ai fatti e ai rapporti dedotti in giudizio, nonché all'azione esercitata in causa, potendo porre a

fondamento della sua decisione disposizioni e principi di diritto diversi da quelli erroneamente richiamati dalle parti, purché i fatti necessari al perfezionamento della fattispecie ritenuta applicabile coincidano con quelli della fattispecie concreta sottoposta al suo esame, essendo allo stesso vietato, in forza del principio di cui all' art. 112 cod. proc. civ., porre a base della decisione fatti che, ancorché rinvenibili all'esito di una ricerca condotta sui documenti prodotti, non siano stati oggetto di puntuale allegazione o contestazione negli scritti difensivi delle parti (Cass., 27 novembre 2018, n. 30607 ; Cass., 10 giugno 2020, n. 11103 ; Cass., 25 ottobre 2022 n. 31561).

20. Ebbene, nel caso di specie, è circostanza pacifica che la società contribuente ha impugnato gli estratti di ruolo relativi alle cartelle di pagamento nn. 09720090068434747, 09720080091128091, 097200502129523280 e 097200060115850044, lamentando l'omessa notifica delle indicate cartelle di pagamento (cfr. pag. 3 della sentenza impugnata e pag. 4 del ricorso per cassazione, nonché pag. 1 del controricorso).

20.1 Ciò posto, le Sezioni unite hanno affermato il principio che "In tema di riscossione coattiva delle entrate pubbliche (anche extratributarie) mediante ruolo, l' art. 12 , comma 4 bis, del D.P.R. n. 602 del 1973 (introdotto dall' art. 3 bis del d.l. n. 146 del 2021 , come convertito dalla I. n. 215 del 2021) trova applicazione nei processi pendenti, poiché specifica, concretizzandolo, l'interesse alla tutela immediata rispetto al ruolo e alla cartella non notificata o invalidamente notificata; sono manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale della predetta norma, in riferimento agli artt. 3 , 24 , 101 , 104 , 113 e 117 Cost., quest'ultimo con riguardo all' art. 6 della CEDU e all'art. 1 del Protocollo addizionale n. 1 della Convenzione". (Cass., Sez. U., 6 settembre 2022, n. 26283). Nella sentenza sopra richiamata, è stato, in particolare, affermato che:

-) nei casi in cui si contestino il ruolo e/o la cartella o l'intimazione di pagamento non notificate o invalidamente notificate, conosciute perché risultanti dall'estratto di ruolo, l'esercizio della pretesa tributaria non emerge da alcun atto giuridicamente efficace, l'azione è da qualificare di accertamento negativo e, in quanto tale, essa, in considerazione della struttura impugnatoria del giudizio tributario, è improponibile;

-) l' art. 3 bis del decreto legge n. 146/2021 , inserito in sede di conversione dalla legge n. 215/2021 , novellando l' art. 12 del D.P.R. n. 602/73 , intitolato alla "Formazione e contenuto dei ruoli", in cui ha inserito il comma 4 bis, ha stabilito non soltanto che "L'estratto di ruolo non è impugnabile", ma anche che "Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto per effetto di quanto previsto nell'art. 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50 , oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all' art. 1 , comma 1, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40 , per effetto delle verifiche di cui all'art. 48-bis del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione";

-) la norma riguarda la riscossione delle entrate pubbliche anche extratributarie: in base, in particolare, alla combinazione degli artt. 17 e 18 del decreto legislativo n. 46/1999 quanto ai crediti contributivi e previdenziali e giusta gli artt. 27 della legge n. 689/1981 e 206 del decreto

legislativo n. 285/1992 , in relazione alle somme dovute a titolo di sanzione amministrativa pecuniaria, la riscossione delle quali è disciplinata dalle norme previste per l'esazione delle imposte dirette;

-) la prima disposizione del comma 4 bis dell' art. 12 del D.P.R. n. 602/1973 è ricognitiva della natura dell'estratto di ruolo, mero elaborato informatico contenente gli elementi della cartella, ossia gli elementi del ruolo afferente a quella cartella, che non contiene pretesa impositiva alcuna, a differenza del ruolo, il quale è atto impositivo, in quanto tale annoverato dall' art. 19 del decreto legislativo n. 546/1992 tra quelli impugnabili;

-) quello che si impugna è l'atto impositivo o riscossivo menzionato nell'estratto di ruolo;

-) è inammissibile l'impugnazione dell'estratto di ruolo che riporti il credito trasfuso in una cartella di pagamento che sia stata precedentemente notificata, e non impugnata o che sia rivolta a far valere l'invalidità di un'intimazione, regolarmente notificata e non contestata, per l'omessa notificazione delle cartelle di pagamento;

-) la seconda disposizione della disciplina sopravvenuta non è retroattiva, perché non disconosce le conseguenze già realizzate del fatto compiuto, né ne impedisce le conseguenze future per una ragione relativa a questo fatto soltanto: essa non incide sul novero degli atti impugnabili e, specificamente, non ne esclude il ruolo e la cartella di pagamento; né introduce motivi d'impugnazione o foggia quelli che già potevano essere proposti;

-) con la norma in questione, il legislatore, nel regolare specifici casi di azione "diretta", stabilisce quando l'invalida notificazione della cartella ingeneri di per sé bisogno di tutela giurisdizionale e, quindi, tenendo conto dell'incisivo rafforzamento del sistema di garanzie, di cui si è detto, plasma l'interesse ad agire;

-) questa condizione dell'azione ha, difatti, natura dinamica, che rifugge da considerazioni statiche allo stato degli atti e può assumere una diversa configurazione, anche per volontà del legislatore, fino al momento della decisione, con la conseguenza che la disciplina sopravvenuta si applica, allora, ai processi pendenti perché incide sulla pronuncia della sentenza (o dell'ordinanza), che è ancora da compiere, e non già su uno degli effetti dell'impugnazione;

- è, quindi, coerente che l'interesse, così come conformato dal legislatore, debba essere dimostrato e la dimostrazione si può dare anche nel corso dei giudizi pendenti;

-) quanto alle fasi di merito, se il pregiudizio sia già insorto al momento della proposizione del ricorso, utile è il tempestivo ricorso alla rimessione nei termini, applicabile anche al processo tributario, posto che l'assolutezza dell'impedimento a rappresentare quel pregiudizio è determinata dalla novità della norma che l'ha previsto; a maggiore ragione esso può essere fatto valere in giudizio se insorto dopo;

-) l'interesse in questione può, poi, essere allegato anche nel giudizio di legittimità, il quale non è sull'operato del giudice, ma sulla conformità della decisione adottata all'ordinamento giuridico, mediante deposito di documentazione ex art. 372 cod. proc. civ. o anche fino all'udienza di

discussione, prima dell'inizio della relazione, o fino all'adunanza camerale, se insorto dopo e, qualora occorranza accertamenti di fatto, vi provvederà il giudice del rinvio.

20.2 Tutto ciò premesso, nel caso in esame, la società contribuente sul punto non ha svolto difese e, dunque, non ha dimostrato l'interesse ad agire, presupposto per l'impugnabilità dell'estratto ruolo ex art. 3 bis del decreto legge n. 146/2021 , con la conseguenza che va cassata la sentenza impugnata e, pronunciando sul ricorso, va dichiarata l'inammissibilità del ricorso depositato dalla società A.A. Sas di B.B., in liquidazione, in data 1 giugno 2010, dinanzi la Commissione tributaria provinciale di Roma.

20.3 Sussistono i presupposti, tenuto conto dello jus superveniens e del recente arresto delle Sezioni Unite, per compensare le spese del giudizio di merito e del giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte cassa senza rinvio la sentenza impugnata e, pronunciando sul ricorso, dichiara inammissibile il ricorso depositato dalla società A.A. Sas di B.B., in liquidazione, in data 1 giugno 2010, dinanzi la Commissione tributaria provinciale di Roma.

Compensa interamente fra le parti costituite le spese processuali dei giudizi di merito e del giudizio di legittimità.

Ai sensi dell' art. 13 , comma 1 quater, del D.P.R. n. 115 del 2002 , inserito dall' art. 1 , comma 17, della legge n. 228 del 2012 , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, a carico della società ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, ove dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza