

Sentenza del 17/03/2025 n. 7132 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. La Commissione tributaria provinciale (CTP) di Pescara accoglieva, previa riunione, i ricorsi di O. N. I. Srl e annullava due intimazioni di pagamento conseguenti a due cartelle di pagamento, nonché l'iscrizione ipotecaria.

La Commissione tributaria regionale (CTR) dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, rigettava l'appello dell'agente della riscossione; in particolare confermava la sentenza del primo giudice nella parte in cui aveva evidenziato che l'annullamento parziale degli accertamenti rendeva invalide le cartelle e che la parte della debenza riscossiva collegata agli importi annullati non poteva essere richiesta al contribuente; confermava la quantificazione degli importi accertati dal CTU; annullava l'iscrizione ipotecaria perché non preceduta dalla preventiva comunicazione.

2. Contro tale decisione propone ricorso l'Agenzia delle Entrate sulla base di cinque motivi.

La società resiste con controricorso e propone ricorso incidentale affidato a due motivi.

Non svolge attività difensiva l'Agenzia delle Entrate.

Il ricorso è stato fissato per l'udienza pubblica del 4 marzo 2025, per la quale l'ufficio del PM ha depositato memoria con cui ha chiesto pronunciarsi l'accoglimento del secondo, terzo e quinto motivo del ricorso principale, con assorbimento del quarto e rigetto del primo; nonché il rigetto del ricorso incidentale.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, c.p.c., la ricorrente Agenzia delle Entrate Riscossione deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 24 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ; deduce di aver prodotto in giudizio i documenti comprovanti la regolare applicazione dei criteri di calcolo degli interessi dovuti, gli sgravi emessi dall'ente impositore in conseguenza della rettifica in diminuzione degli importi dovuti a seguito dell'annullamento dei presupposti avvisi di accertamento nonché l'iscrizione ipotecaria a suo tempo effettuata, unitamente alle controdeduzioni e che, a fronte ciò, la società contribuente, ai fini della contestazione di tale documentazione, avrebbe dovuto inderogabilmente proporre appositi motivi aggiunti.

1.1. Il motivo è inammissibile.

In primo luogo, pur deducendo un vizio di natura processuale, esso è estremamente generico nella descrizione della rilevanza nel caso di specie delle astratte considerazioni in diritto (relative alla necessità che la controparte proponesse dei motivi aggiunti), in quanto non viene in alcun modo precisato quali siano le contestazioni, evidentemente accolte dal giudice, che la parte non avrebbe potuto proporre; la genericità emerge evidente dalla parte finale del motivo, ove esso evidenzia che "la mancata presentazione dei motivi aggiunti ha precluso e reso inammissibile alla società contribuente la proposizione e/o la reiterazione delle eccezioni riferibili alla supposta illegittima attività esattiva posta in essere dall'Agente della riscossione, che dovevano trovare formale e inderogabile espressione nei termini e nei modi di cui ai motivi aggiunti ex art. 24 D.Lgs. n. 546 del 1992 ".

In secondo luogo, la contestazione del dovuto da parte del contribuente appare far parte del contenuto dei ricorsi introduttivi per come riportati dalla stessa Agenzia ricorrente.

In terzo luogo, il motivo fa riferimento al giudizio davanti alla CTP, e quindi ad una eventuale nullità determinatasi all'interno di quel grado di giudizio, senza però che in alcun passaggio del ricorso sia evidenziato che la questione era poi divenuta oggetto di appello (laddove l' art. 161 c.p.c., applicabile al processo tributario, prevede che i vizi processuali si convertano in motivi di appello).

2. Con il secondo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, c.p.c., la ricorrente deduce la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 1 e 19 D.Lgs. n. 546 del 1992 ; censura l'affermazione con cui i giudici d'appello hanno ritenuto che l'annullamento parziale degli accertamenti rendesse invalide le cartelle esattoriali; ciò è in contrasto con il principio per cui, in ipotesi di sgravio parziale, anche se eseguito in forza di una sentenza che abbia ridotto la pretesa impositiva, non è indispensabile l'emissione di una nuova cartella con importo rettificato, a differenza del caso in cui si abbia il totale annullamento del debito tributario, anche in conseguenza della natura di impugnazione merito del giudizio tributario.

2.1. Il motivo è fondato.

Ripetuti arresti di questa Corte, cui va data ulteriore continuità, hanno affermato che:

a) la mera riduzione quantitativa del credito erariale da parte del giudice tributario non comporta la necessità per l'ente di rinnovare l'iscrizione a ruolo, poiché la minor somma spettante per effetto della decisione è comunque già compresa nel ruolo formato, onde ben può l'Ufficio adeguare "sua sponte" la richiesta di pagamento in conformità all'accertamento operato in sede giurisdizionale, purché ciò non si risolva in un atto di nuova e/o diversa imposizione (cfr. Cass. n. 30410/2022 ; Cass. n. 14547/2019 ; Cass. n. 22804/2015);

b) in ragione della natura di impugnazione-merito propria del processo tributario e in ossequio ai principi del giusto processo sanciti dagli artt. 111 Cost., 47 CDFU e 6 CEDU, ove nel corso di una causa di opposizione a cartella di pagamento sia accertata l'esistenza di una pronuncia giudiziale che abbia ridotto la pretesa tributaria contenuta nell'atto impositivo prodromico, con conseguente parziale venir meno del suo presupposto legittimante, il giudice di quella causa non può invalidare in toto la cartella, ma è tenuto a ricondurla alla misura corretta, annullandola

nella sola parte non avente più titolo nell'accertamento originario (cfr. Cass. n. 39660/2021 ; Cass. n. 16094/2024).

Alla stregua delle esposte considerazioni, non appare corretta la soluzione accolta dalla CTR, la quale ha fatto automaticamente discendere la caducazione delle intere cartelle esattoriali dalla decisione assunta nel giudizio di impugnazione degli avvisi di accertamento presupposti, solo parzialmente favorevole al contribuente; il collegio regionale era tenuto a stabilire l'importo fino a concorrenza del quale l'Agenzia delle Entrate avrebbe potuto legittimamente procedere alla riscossione dei tributi provvisoriamente iscritti a ruolo, eventualmente annullando la cartella per la sola parte eccedente.

3. Con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, c.p.c., la ricorrente deduce la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 19 e 21 D.Lgs. n. 546 del 1992 e dell' art. 112 c.p.c., in quanto: a) l'iscrizione ipotecaria non era stata impugnata autonomamente;

b) il ricorso contro l'iscrizione ipotecaria era tardivo alla luce della sua preventiva notifica; c) sia i primi giudici che poi i giudici di appello hanno pronunciato ultra petita, in quanto la ricorrente si era doluta solo della mancata notifica della prodromica intimazione e non dell'omessa comunicazione preventiva, riconosciuta dalla CTR quale causa dell'annullamento.

Le prime due censure sono inammissibili.

3.1. L'assoluta genericità delle doglianze relative alla inammissibilità della richiesta di annullamento dell'iscrizione ipotecaria per non essere oggetto del ricorso originario e per la sua previa notifica, in data neanche indicata, preclude l'ammissibilità delle prime due censure, conclusione che è rafforzata dalla considerazione che dal ricorso emerge che a motivo di appello era dedotta solo l'ultrapetizione determinata dall'aver la CTP annullato l'iscrizione ipotecaria per un motivo diverso da quello dedotto dalla parte.

3.2. La terza censura è infondata in fatto.

La difesa erariale assume infatti che il ricorrente avrebbe dedotto in primo grado solo l'omessa notifica dell'intimazione di cui all'art. 50 e non la mancata comunicazione preventiva; il contribuente, nel controricorso, evidenzia sempre di aver dedotto l'omessa attivazione del contraddittorio (pag. 10 e pag. 13).

Dai due ricorsi introduttivi, acquisiti, emerge però che la società, nel motivo n. 4, intitolato "nullità della ipoteca se l'agente della riscossione non ha inviato l'intimazione ad adempiere entro cinque giorni", in realtà censurava la mancanza di alcuna comunicazione preventiva, espressamente richiamando Cass., Sez. U., n. 19667/2014 , e l'omessa attivazione del contraddittorio procedimentale anche in assenza di una esplicita previsione normativa.

Fermo il principio che i motivi di ricorso delimitano l'oggetto del processo tributario (Cass. n. 9020/2017 ; Cass. n. 13934/2011 ; n. 16829/2007), la qualificazione della domanda appartiene però al

giudice di merito e nel caso di specie essa non appare scorretta; soccorre sul punto Cass. n. 23875/2015 che in situazione analoga ha ritenuto che la doglianza di non aver ricevuto l'avviso di mora è una sostanziale doglianza di mancata attivazione del contraddittorio e spetta al giudice qualificare la stessa.

4. Con il quarto motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, c.p.c., la ricorrente deduce la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 31 del D.P.R. n. 602 del 1973 , lamentando che gli interessi dovuti in conseguenza della rateazione siano stati calcolati in base alle previsioni di legge.

4.1. Il motivo è assorbito dall'accoglimento del logicamente preliminare quinto motivo.

5. Con il quinto motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, c.p.c., si deduce la violazione degli artt. 36 e 61 D.Lgs. n. 546 del 1992 , censurando la decisione laddove ha confermato le risultanze della CTU senza in alcun modo tenere conto dei motivi di appello dell'ufficio.

5.1. Il motivo è fondato.

La mancanza della motivazione, rilevante ai sensi dell' art. 132 n. 4, cod. proc. civ. (e nel caso di specie dell' art. 36 , secondo comma, n. 4, D.Lgs. 546/1992) e riconducibile all'ipotesi di nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, si configura quando la motivazione ..manchi del tutto - nel senso che alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo segue l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione - ovvero... essa formalmente esista come parte del documento, ma le sue argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del decisum. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata (Cass., Sez. U., n. 8053/2014 ; successivamente tra le tante Cass. n. 22598/2018 ; Cass. n. 6626/2022).

In particolare si è in presenza di una motivazione apparente allorché la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture.

La CTR con motivazione apodittica si è limitata ad affermare che "va confermata la quantificazione degli importi determinati dal CTU in quanto certi ed esigibili", omettendo del tutto di dare atto di aver esaminato e tenuto conto delle contestazioni erariali contenute nell'atto di appello e riportate in ricorso.

6. Con il primo motivo di ricorso incidentale, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3 e 4 c.p.c., e rubricato come violazione e falsa applicazione di "norme di diritto e nullità della sentenza, in relazione all' art. 11 D.Lgs. n. 546 del 1992 come modificato a seguito dell'emanazione del D.Lgs. n. 156 del 2015 . Eccezione di giudicato art. 324 c.p.c. Omessa pronuncia ex art. 112 c.p.c.", la società deduce di aver eccepito l'inammissibilità dell'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate Riscossione a mezzo difensore del libero foro, nominato in forza di procura speciale, in assenza di delibera dell'ente, con conseguente passaggio in giudicato della sentenza di primo grado.

Con il secondo motivo di ricorso incidentale, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4 c.p.c., deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 24 D.Lgs. n. 546 del 1992 , laddove la CTR non ha tenuto conto dell'eccezione di giudicato tempestivamente proposta e comunque rilevabile di ufficio.

6.1. I due motivi vanno esaminati congiuntamente e non sono fondati, in relazione ai vari rilievi formulati.

Perché ricorra il vizio di omessa pronuncia non basta infatti la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, essendo necessaria la totale pretermissione del provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto; tale vizio, pertanto, non ricorre quando la decisione, adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, ne comporti il rigetto o la non esaminabilità pur in assenza di una specifica argomentazione (Cass. n. 2151/2021 ; Cass. n. 7662/2020 ; Cass. n. 2153/2020).

Comunque, nel merito, questa Corte ha già ripetutamente affermato che "Ai fini della rappresentanza e difesa in giudizio, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, impregiudicata la generale facoltà di avvalersi anche di propri dipendenti delegati davanti al Tribunale ed al giudice di pace, si avvale: a) dell'Avvocatura dello Stato nei casi previsti come riservati ad essa dalla Convenzione intervenuta (fatte salve le ipotesi di conflitto e, ai sensi dell' art. 43 , comma 4, r.d. n. 1611 del 1933 , di apposita motivata delibera da adottare in casi speciali e da sottoporre all'organo di vigilanza), oppure ove vengano in rilievo questioni di massima o aventi notevoli riflessi economici; b) di avvocati del libero foro, senza bisogno di formalità, né della delibera prevista dall'art. 43, comma 4, r.d. cit. - nel rispetto degli articoli 4 e 17 del D.Lgs. n. 50 del 2016 e dei criteri di cui agli atti di carattere generale adottati ai sensi dell' art. 1 , comma 5 del D.L. 193 del 2016 , conv. in I. n. 225 del 2016 - in tutti gli altri casi ed in quelli in cui, pure riservati convenzionalmente all'Avvocatura erariale, questa non sia disponibile ad assumere il patrocinio. Quando la scelta tra il patrocinio dell'Avvocatura erariale e quello di un avvocato del libero foro discende dalla riconduzione della fattispecie alle ipotesi previste dalla Convenzione tra l'Agenzia e l'Avvocatura dello Stato o di indisponibilità di questa ad assumere il patrocinio, la costituzione dell'Agenzia a mezzo dell'una o dell'altro postula necessariamente ed implicitamente la sussistenza del relativo presupposto di legge, senza bisogno di allegazione e di prova al riguardo, nemmeno nel giudizio di legittimità" (Cass., Sez. U., n. 30008/2019 , superando i precedenti indicati dalla ricorrente incidentale; conformi poi tra le tante Cass. n. 31241/2019 ; Cass. n. 34661/2021 ; Cass. n. 24967/2022).

Il legislatore ha quindi voluto affermare che la fonte primaria della difesa erariale, in forza dell'art. 1, comma 8, è la convenzione, cui occorre in primo luogo fare riferimento onde verificare la validità del mandato difensivo. L' art. 43 , comma 4, del r.d. n. 1611 del 1933 - con la necessità di adottare apposita motivata delibera da sottoporre agli organi di vigilanza - opera, dunque, solo nel caso in cui l'Agenzia delle entrate-riscossione, nonostante la specifica controversia rientri, in forza della convenzione, tra quelle di competenza dell'Avvocatura dello Stato, non intenda avvalersi di quest'ultima. Pertanto, se la convenzione riserva all'Avvocatura di Stato la difesa e rappresentanza in giudizio, l'Agenzia può evitarla solo in caso di conflitto, oppure alle condizioni dell' art. 43 , quarto comma, del r.d. n. 1611 del 1933 (adottando una delibera motivata e specifica e sottoposta agli organi di vigilanza), o infine ove l'Avvocatura erariale si renda indisponibile; se, invece, la convenzione non riserva all'Avvocatura erariale la difesa e rappresentanza in giudizio, non è richiesta l'adozione di apposita

delibera od alcuna altra formalità per ricorrere al patrocinio a mezzo di avvocati del libero foro.

Afferma inoltre il citato arresto delle Sezioni Unite che "un simile evidente automatismo della sussunzione entro l'una o l'altra categoria esclude poi in radice la necessità di ogni formalità, tra cui l'adozione di delibere o determinazioni e le relative produzioni documentali, ivi compresa quella della convenzione o dei regolamenti interni, siccome tutti adeguatamente pubblicizzati e reperibili senza difficoltà dal pubblico indifferenziato delle potenziali controparti: in sostanza, risulta postulata (cioè anche solo implicitamente allegata) la sussistenza dei relativi presupposti con la semplice diretta formazione dell'atto da parte dell'Avvocatura o, nell'alternativa evenienza, nel conferimento della procura ad avvocato del libero foro, in dipendenza di un atto meramente interno dell'Agenzia che si è determinata ad agire o a resistere in giudizio, del quale non vi è necessità di alcuna specifica o separata documentazione od allegazione, nemmeno nel giudizio di legittimità" (Cass., Sez. U., n. 30008/2019 , cit., punto 27 della motivazione).

Pertanto era legittima la difesa tramite avvocato del libero foro.

7. Concludendo, vanno accolti il secondo e il quinto motivo del ricorso, dichiarato inammissibile il primo, rigettato il terzo e assorbito il quarto; va invece respinto il ricorso incidentale.

La sentenza va cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, in diversa composizione, cui si demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo e quinto motivo del ricorso principale, assorbito il quarto, dichiarato inammissibile il primo e rigettato il terzo; rigetta il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, in diversa composizione, cui demanda di provvedere sulle spese 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 L. n. 228 del 2012 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento,

da parte della ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma in data 4 marzo 2025.

Depositato in Cancelleria il 17 marzo 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza