

Corte di Cassazione, Sezione TRI civile

Sentenza 4 agosto 2010, n. 18076

Integrale
Tributi - Prescrizione e decadenza

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PLENTEDA Donato - Presidente

Dott. SOTGIU Simonetta - rel. Consigliere

Dott. CARLEO Giovanni - Consigliere

Dott. PERSICO Mariaida - Consigliere

Dott. DIDOMENICO Vincenzo - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

RA. FR. , elettivamente domiciliato in ROMA VIA CRESCENZIO 91, presso lo studio dell'avvocato LUCISANO CLAUDIO, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato IMPERATO LORENZO, giusta delega in calce;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- resistente con atto di costituzione -

avverso la sentenza n. 13/2007 della COMM. TRIB. REG. di TORINO, depositata il 24/05/2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 09/06/2010 dal Consigliere Dott. SOTGIU Simonetta;

udito per il ricorrente l'Avvocato LUCISANO, che si riporta;

udito per il resistente l'Avvocato CASELLI, che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DE NUNZIO Wladimiro, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Ra.Fr. ha impugnato la cartella notificatagli il 6 marzo 2001, emessa ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 36 bis, in relazione a rettifica IRPEF per l'anno 1993, riguardante disconoscimento di oneri deducibili e assegni e/o corrisposizioni nei confronti dell'ex - coniuge (accollamento completo senza rivalsa della restante quota di mutuo contratto da entrambi i coniugi, vendita di quota di immobile in comproprietà), eccependo la decadenza dell'Amministrazione dal potere impositivo, sia in relazione alla proroga dei termini operata dalla Legge n. 449 del 1997, articolo 28 sia in relazione all'avvenuto decorso del termine quinquennale per la notifica dell'avviso Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 43.

La Commissione Tributaria Regionale del Piemonte ha rigettato con sentenza 24 maggio 2007 l'appello del contribuente sul presupposto che il termine indicato inizialmente nell'articolo 36 bis per le rettifiche doveva ritenersi ordinatorio, e che, essendo stato apposto il visto di esecutorietà sul ruolo entro il 31/12/2000 (termine prorogato dalla Legge n. 448 del 1998, articolo 9 per il controllo formale delle dichiarazioni dal 1994 al 1998), il termine decadenziale quinquennale appariva rispettato. Ra.Fr. chiede la cassazione di tale sentenza sulla base di due motivi. L'Agenzia delle Entrate non si è tempestivamente costituita.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Col primo motivo il ricorrente deduce violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 36 bis e 43, e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 60/734, articolo 25 e del Decreto Legislativo n. 46 del 1999, articolo 36 sostenendo che avendo la Corte Costituzionale dichiarato con sentenza 15 luglio 2005 la illegittimità costituzionale del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 25 nella parte in cui non è previsto un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario deve notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 36 bis, il legislatore ha modificato con il Decreto Legge n. 106 del 2005, il cit. articolo 25 in funzione retroattiva per quanto attiene le dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001, per le quali il termine di decadenza è fissato al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello della dichiarazione. Sarebbe pertanto errato quanto affermato dalla Commissione Regionale, secondo la quale sarebbe sufficiente che entro il termine del 31 dicembre 2000 fosse ultimato il controllo delle dichiarazioni presentate dal 1995 e 1998 e reso esecutivo entro lo stesso termine il relativo ruolo, a' sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 17 e della Legge n. 448 del 1998, articolo 9 sul presupposto che la fattispecie esaminata riguardava un'annualità precedente alle modifiche introdotte nel 2005, per cui a quella data è stata ricondotto il giudizio "indipendentemente dagli sviluppi normativi successivi", i quali invece hanno inciso - come ricordato - anche sui redditi antecedenti, nel senso che la rettifica cartolare non meramente liquidatoria, ma accertativa, deve avvenire entro il termine quinquennale di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 43. Poiché dunque la notifica della cartella avrebbe dovuto avvenire nella specie entro il 31 dicembre 1999 - mentre è avvenuta il 6 marzo 2001 - si formula il seguente quesito: "Se in relazione alla liquidazione - da intendersi quale vero e proprio accertamento - di dichiarazione dei redditi del ricorrente a' sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 36 bis per l'anno 1993, presentata nel 1994, con ruolo esecutivo in data 11 aprile 2000, il termine di decadenza coincide (come previsto dal Decreto Legislativo n. 46 del 1999, articolo 36, comma 2 come modificato dal Decreto Legge n. 106 del 2005, articolo 1, comma 5, convertito in Legge n. 156 del 2005, alla luce dell'interpretazione datane dalla giurisprudenza) con il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Col secondo motivo il ricorrente censura la sentenza impugnata per omessa pronuncia a' sensi dell'articolo 112 c.p.c. in ordine alla domanda concernente la dichiarazione di decadenza dell'Amministrazione dal potere impositivo, come precisata nel corso del giudizio, alla luce delle innovazioni giurisprudenziali e normative emerse nel 1995, portate all'attenzione del giudicante con la memoria difensiva del 23 giugno 2006 (ed illustrate anche col precedente motivo di ricorso) e formula, in relazione a tale problematica, il seguente quesito: "se, avendo il ricorrente, nell'atto di appello formulato specifica domanda, volta a sottoporre alla Commissione Tributaria Regionale di Torino la questione della decadenza dell'Amministrazione dall'esercizio del potere impositivo (essendo stata ulteriormente articolata la domanda in uno scritto difensivo - consistente

nella memoria difensiva 23 giugno 2006, allegata al presente ricorso - nel quale sono state esaminate le modifiche normative approntate alle norme astrattamente regolanti la decadenza nel caso di specie, modifiche in base alle quali - anche alla luce dell'interpretazione data dalla Suprema Corte - la domanda risulti fondata), violi il dovere di pronuncia la Commissione Tributaria Regionale che, in proposito, si limiti ad affermare, in sentenza che "la previsione in equivoca ed inequivocabile dei fatti controversi di tale termine di decadenza, costituisce, sulla scorta dell'autorevole insegnamento della Suprema Corte (Cass. 21779/2005), cui si aderisce, motivo per la sua applicazione, indipendentemente dagli sviluppi normativi successivi".

Il primo motivo di ricorso va accolto, con assorbimento del secondo.

La problematica introdotta dalla sentenza della Corte Costituzionale con la sentenza n. 280 del 2005 che ha dichiarato illegittimo il Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 25 nella parte in cui non prevede un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario deve notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate a sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 36 bis e' stata affrontata dal legislatore col Decreto Legge n. 16 del 2005, che, per quanto riguarda la fattispecie in esame, prevede all'articolo 1, comma 5 bis che i termini per la liquidazione delle dichiarazioni presentate (come nella specie) fino al 31 dicembre 2001 vadano a scadere entro il quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, e cio' con effetto sui processi in corso (Cass. 16826/2006). Premesso che nella specie, la cartella notificata al contribuente non si limita a liquidare l'imposta dichiarata, ma rettifica i risultati della dichiarazione stessa, e ha quindi natura impositiva parificabile ad un atto di accertamento (Cass. 28056/2009), alla notifica della stessa vanno applicati i termini propri della notifica degli accertamenti tributari, come previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 43. Tale conclusione e' in linea con la giurisprudenza di questa Corte successiva all'intervento delle Sezioni Unite (Cass. 21498/2004) secondo cui non essendo concepibile, come affermato dal giudice delle leggi, che il cittadino resti soggetto "sine die" al potere dell'Amministrazione, il termine di decadenza entro il quale va circoscritta l'azione accertatrice dell'Amministrazione Finanziaria va ricollegato nelle ipotesi di controllo c.d. formale, cioe' meramente liquidatorio, a quello per l'iscrizione a ruolo, fissato dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 17 mentre nella ipotesi di rettifica cartolare (come nella specie) il relativo potere deve, a pena di decadenza essere esercitato mediante la notifica dell'atto impugnabile - la cartella di pagamento - entro il termine quinquennale stabilito, in via generale, dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 43 (Cass. 16826/2006 cit.; 15307/2009), venendo in rilievo il combinato disposto dei cit. Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 17 e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 43 in relazioni a ruoli formati e resi esecutivi, a sensi della Legge n. 448 del 1998, articolo 9 (comportante un prolungamento dei termini al 31 dicembre 2000 per il controllo formale delle dichiarazioni presentate dal 1994 al 1998) entro il 30 settembre 1999, soltanto in relazione alle ipotesi di "controllo formale" (diverso dalla rettifica cartolare di cui e' causa) per le quali, a pena di decadenza, deve provvedersi sia all'iscrizione a ruolo entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (secondo il combinato disposto del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, articolo 17, comma 1, e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 43, comma 1, entrambi nel testo vigente razione temporis), sia alla notifica della cartella di pagamento al contribuente entro il giorno cinque del mese successivo a quello nel quale il ruolo sia stato consegnato al concessionario a norma del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 24 (nel testo vigente razione temporis) (Cass. 10987/2009). In tali ipotesi la notifica della cartella deve avvenire "all'interno" del termine assegnato all'Ufficio per l'iscrizione a ruolo (termine nella specie comunque non osservato, perche' il ruolo e' stato reso esecutivo nell'aprile 2000 mentre la notifica della cartella e' avvenuta quasi un anno dopo il 6 marzo 2001).

In accoglimento del primo motivo di ricorso, la notifica della cartella deve pertanto considerarsi tardiva, con relativa nullita' della stessa, e conseguente cassazione della sentenza impugnata.

Null'altro essendovi da accertare la causa puo' essere decisa nel merito, con l'accoglimento del ricorso introduttivo del contribuente.

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

LA CORTE

accoglie il primo motivo di ricorso, dichiara assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo del contribuente.

Condanna la controricorrente nelle spese, che liquida in complessivi euro 1.200,00 di cui euro 1000,00 per onorari, oltre ad accessori di legge.

Integrale
Accertamento, riscossione e contenzioso - Riscossione e rimborsi

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MIANI CANEVARI Fabrizio - Presidente

Dott. MAGNO Giuseppe Vito Antonio - Consigliere

Dott. BERNARDI Sergio - Consigliere

Dott. MARIGLIANO Eugenia - rel. Consigliere

Dott. MARINUCCI Giuseppe - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 22385-2005 proposto da:

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, in persona del Ministro pro tempore, AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliati in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12 presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che li rappresenta e difende ope legis;

- ricorrenti -

contro

BA. FR. già socia accomandataria della società RO. WA. SAS, elettivamente domiciliata in ROMA VIA POMPEO MAGNO 3 presso lo studio dell'avvocato GIANNI SAVERIO, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato GULMANELLI ENZO, giusta delega in calce;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 20/2005 della COMM. TRIB. REG. di BOLOGNA, depositata il 10/03/2005;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 23/11/2009 dal Consigliere Dott. EUGENIA MARIGLIANO;

udito per il ricorrente l'Avvocato D'ASCIA LORENZO che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

udito per il resistente l'Avvocato GIANNI SAVERIO che si riporta al controricorso;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. PIVETTI Marco che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

FATTO

A seguito di controllo formale della dichiarazione I.V.A. per l'anno d'imposta 1995 presentata dalla società 'Ro. , l'Ufficio I.V.A. di Forlì rilevava che nella dichiarazione era esposto un credito d'imposta per lire 75.576.000, non risultante nella dichiarazione precedente, per cui riconosceva solo un credito di lire 15.547.000 maturato nell'anno 1993, già esposto nella relativa dichiarazione. Conseguentemente l'Ufficio provvedeva a iscrivere a ruolo l'imposta relativa al credito non giustificato oltre sanzioni ed interessi ai sensi del combinato disposto di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 60, comma 6, e Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 17, comma 3.

In data 10.1.2000, il Concessionario per la riscossione delle imposte, rilevato che la società 'Ro. era cessata, notificava la cartella di pagamento, relativa alle somme iscritte, a Ba.Fr. , già socia accomandataria e legale rappresentante della società', che la impugnava innanzi alla C.T.P. di Forlì, lamentando l'erroneità della procedura seguita in quanto, tra l'altro, la cartella non era stata preceduta da altri atti dell'Ufficio, l'eccessività della somma richiesta, il difetto assoluto di motivazione dell'atto e l'illegittimità dell'irrogazione delle sanzioni senza l'indicazione dei criteri adottati per la quantificazione.

Resisteva l'Ufficio, contestando le tesi avversarie ed affermando la legittimità dell'atto.

La C.T.P. accoglieva il ricorso, sul presupposto che la pretesa tributaria non fosse motivata.

Appellava l'Ufficio, ribadendo la legittimità del suo operato e sostenendo che ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 60, comma 6, l'imposta non versata per gli errori di calcolo se risultanti dalla dichiarazione poteva essere definitivamente iscritta a ruolo.

Si costituiva la contribuente ribadendo le sue difese.

All'udienza di discussione il rappresentante dell'Agenzia riconosceva la sussistenza di un credito d'imposta per lire 30.621.225, offerta, però, rifiutata dalla contribuente.

La C.T.R. dell'Emilia Romagna respingeva l'appello, confermando la decisione di primo grado, ritenendo che la cartella non fosse motivata in modo da consentire alla contribuente di comprendere la pretesa dell'Ufficio.

Avverso detta decisione propongono ricorso per cassazione il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle entrate sulla base di un unico articolato motivo, integrato da memoria. La contribuente resiste con controricorso, contrastando quanto ex adverso sostenuto e ribadendo le censure di primo grado.

DIRITTO

L'A.F., lamenta la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 30 e 60; Decreto Legislativo n. 472 del 1972, articolo 17; Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42 e Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articoli 60 e ss. per avere la C.T.R. annullato la cartella di pagamento sulla base della considerazione che la stessa non fosse motivata, impedendo così un'efficace difesa della contribuente. Sostiene, invece, parte ricorrente che, nella specie, l'Ufficio, avendo riscontrato che il credito esposto nella dichiarazione del 1995 era superiore a quello dovuto, dato che nella precedente dichiarazione per l'anno 1994 nessun credito era stato evidenziato, in quanto quell'atto era assolutamente privo dell'indicazione dei dati relativi ad operazioni di acquisto o di vendita, aveva riconosciuto solo i crediti d'imposta rispettivamente esposti nelle dichiarazioni del 1993 e 1995, recuperando quindi a tassazione l'ulteriore somma dichiarata, operando ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 60, comma 6, la iscriveva direttamente a ruolo, ritenendo non necessario alcun previo atto preliminare da notificare al contribuente.

Rileva, altresì, l'Amministrazione ricorrente che l'articolo 28, comma 4, Decreto del Presidente della Repubblica cit. statuisce la decadenza per le detrazioni non riportate nella dichiarazione annuale. Contesta, inoltre, che la cartella fosse priva di motivazione dato che in tale atto era riportato l'Ente impositore, la causale del recupero: omesso, insufficiente o tardivo versamento d'I.V.A. ed i codici tributo.

Il ricorso è infondato.

E' circostanza pacifica tra le parti che la cartella riportava solo l'Ente impositore, i codici del tributo e la generica indicazione della causale del recupero: omesso, insufficiente o tardivo versamento d'I.V.A e che solo in sede contenziosa l'Ufficio aveva illustrato la complessa fattispecie, detrazione del credito d'imposta relativo all'anno 1994, perche' non riportato nella corrispondente dichiarazione annuale, mancato riconoscimento che aveva dato origine alla drastica riduzione della detrazione, fattispecie, non risultante ictu oculi dalla dichiarazione, ma necessariamente risultante da un'attivita' istruttoria ed accertativa la quale richiedeva l'esame di precedenti dichiarazioni (1993 e 1994) e conseguentemente una motivazione contenente i motivi e la natura del recupero a tassazione, non competendo al cittadino la ricostruzione dell'operato dell'Ufficio attraverso difficili, se non impossibili, operazioni interpretative di codici e numerazioni (cfr., ex multis, Cass. civ. sentt. nn. 14306 del 1999, 16875 del 2003 e 18415 del 2005), tanto piu' che, nella specie, la cartella, visto che non era stata preceduta da alcun atto accertativo o di rettifica costituiva il primo avviso impositivo e come tale necessitava di una pur sintetica motivazione.

Alla cartella di pagamento, infatti, debbono ritenersi comunque applicabili i principi di ordine generale indicati per ogni atto amministrativo dalla Legge n. 241 del 1990, articolo 3, espressamente recepiti, per la materia tributaria, dalla Legge n. 212 del 2000, articolo 7, ponendosi una diversa interpretazione in insanabile contrasto con l'articolo 24 Cost., tanto piu' quando una cartella, quale quella per cui e' causa, non sia stata preceduta da un avviso di accertamento, motivato con riferimento all'istruttoria che lo stesso Ufficio ha ammesso di avere compiuto. Conseguentemente nel caso in esame non poteva essere seguita la procedura prevista dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 60, comma 6, non trattandosi di errore materiale o di calcolo, ne' potendosi comunque rilevare dalla sola lettura della dichiarazione relativa all'anno 1995; la richiesta della maggiore imposta andava, pertanto, eseguita con un avviso di rettifica da notificarsi entro il 31.12 del 4 anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 57) o, anche, a voler emettere direttamente la cartella esattoriale, la stessa, costituendo il primo atto impositivo, andava comunque motivata.

Tutto cio' premesso il ricorso deve essere respinto secondo il consolidato indirizzo giurisprudenziale di questa Corte, secondo cui: "Qualora la liquidazione delle imposte ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 36 bis (conseguente, nella fattispecie, alla dichiarazione integrativa presentata in base alla Legge 30 dicembre 1991, n. 413) non si sovrapponga alla dichiarazione del contribuente, ma si risolva in una rettifica dei risultati della dichiarazione stessa, che comporti una pretesa ulteriore da parte dell'amministrazione finanziaria, si e' in presenza di un'attivita' impositiva vera e propria, per definizione rientrante in quella di accertamento, sicche' la cartella esattoriale che rechi la pretesa fiscale non solo va notificata nel termine previsto a pena di decadenza per la notifica dell'avviso di accertamento, ma deve essere anche motivata come il suddetto avviso, ossia deve contenere tutte le indicazioni idonee a consentire al contribuente di apprestare un'efficace difesa" (cfr., ex multis, Cass. civ. sentt. nn. 14414 del 2005, 15142 del 2006 e 13581 del 2007) "e al fine di consentire ad esso di effettuare un controllo sulla correttezza dell'imposizione". (sent. n. 16875 del 2003).

Ne' appare condivisibile la tesi, pur pregevole nella sua valenza scientifica, esposta nell'udienza pubblica dal P.G., relativa all'applicabilita' della regola della sanatoria della nullita' per raggiungimento dello scopo dell'atto (articolo 156 c.p.c.), estensibile anche agli atti amministrativi, perche' espone il contribuente ad un'eccessiva attivita' defatigativa per la propria difesa ogni qualvolta l'Amministrazione non ottemperi ai propri doveri sanciti dalle norme, in violazione anche dei principi generali affermati dallo Statuto del contribuente (Legge n. 212 del 2000). Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come espresso in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna i ricorrenti in solido al pagamento delle spese che si liquidano in euro 2.200,00, di cui euro 2.000,00 per onorari, oltre spese generali ed accessori di legge.