

SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

16 dicembre 2009, n. 26330

(Presidente Papa - Relatore Marinucci)

Svolgimento del processo

In data 31 maggio 2001 fu notificata all'avv. S. P. la cartella di pagamento n. 097 2001 0635947276, con cui, a seguito dell'attività di controllo, ex art. 36 bis del D.P.R. n. 600/73, della dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta 1993, presentata congiuntamente dai coniugi S. P. ed E. G. W. nell'anno 1994, veniva chiesto il pagamento dell'importo complessivo di lire 15.518.000, a titolo di presunto omesso versamento IRPEF 1993, sanzione pecuniaria ed interessi.

Avverso tale cartella, i coniugi proponevano due distinti ricorsi dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, eccependo come l'Ufficio avesse indicato una minore eccedenza d'imposta IRPEF per gli anni pregressi, senza fornire alcuna motivazione in ordine al riconoscimento di tale minor credito d'imposta, con conseguente violazione degli articoli 42 del D.P.R. 600/73, 3 della legge n. 241/1990 e 7 della legge n. 212/00.

La mancata motivazione, inoltre, avrebbe impedito ai coniugi di articolare una compiuta difesa riguardo l'immotivata pretesa erariale, con lesione del diritto alla difesa del contribuente.

Da ultimo, poi, per gli anni d'imposta 1991 e 1992, in cui si era formato il credito d'imposta riportato dai ricorrenti nella dichiarazione dei redditi del 1993, non sarebbero stati notificati avvisi di rettifica o assoggettati a procedure di controllo formale ex art. 36 bis del D.P.R. n. 600/73.

La Commissione adita, riuniti i ricorsi, con la sentenza n. 233/10/02, accoglieva il gravame dei contribuenti.

Avverso tale pronuncia, l'Amministrazione Finanziaria proponeva appello dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale di Roma, eccependo l'illogicità della motivazione, nonché violazione e falsa applicazione di legge.

La C.T.R. di Roma, con la sentenza n. 44/34/06, pronunciata il 1 febbraio 2006 e depositata il 24 febbraio 2006, accoglieva l'appello dell'Ufficio.

Avverso tale sentenza, i coniugi Lucio Salvatore P. ed E. G. W. proponevano ricorso per cassazione sorretto da tre motivi.

Resisteva con controricorso l'intimata Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

In via pregiudiziale si deve esaminare l'eccezione di inammissibilità articolata dalla resistente Agenzia delle Entrate nel controricorso.

Nello stesso si legge: "si rileva, comunque, il difetto di legittimazione passiva dell'Amministrazione Finanziaria, in quanto parte processuale era, ex art. 10 del D.Lgs. 546/92, il Concessionario della Riscossione.

Tale difetto di legittimazione è rilevabile in ogni stato e grado del procedimento e, pertanto, anche da codesta Ecc.ma Corte di Cassazione".

Al riguardo si deve rilevare che l'individuazione del legittimato passivo dipende dalla scelta in concreto effettuata dal contribuente nell'impugnare le cartelle, ossia dal fatto se egli abbia contestato la stessa pretesa tributaria azionata nei suoi confronti. In questo secondo caso, infatti, non potrebbe esservi dubbio che spetti all'Amministrazione, e non al concessionario, la legittimazione passiva, essendo la stessa titolare del diritto di credito oggetto di contestazione nel giudizio, mentre il secondo è un (mero) destinatario del pagamento e, se l'azione del contribuente per la contestazione della pretesa tributaria a mezzo dell'impugnazione della cartella è svolta direttamente nei confronti dell'ente creditore, il concessionario è vincolato alla decisione del giudice nella sua qualità di adiectus solutionis causa (cfr. Cass. 16412/07, Cass. 21222/06).

Nel caso di specie siamo in presenza di una contestazione della pretesa tributaria, come emerge dalla disamina dei motivi di censura avanzati dai ricorrenti e, pertanto, non sussiste carenza di legittimazione in capo all'Agenzia.

Con il primo motivo, gli odierni ricorrenti hanno lamentato "omessa motivazione della sentenza impugnata su un punto decisivo della controversia in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c."

La questione principale del presente giudizio sarebbe la mancata motivazione della pretesa erariale avanzata con la cartella di pagamento impugnata in prime cure.

I secondi giudici non avrebbero minimamente esaminato e motivato la decisiva questione dell'assenza di motivazione nella cartella di pagamento in ordine al mancato riconoscimento di un credito di imposta di lire 9.572.000.

Con il secondo motivo, i contribuenti hanno denunciato "violazione dell'art. 3, comma primo e terzo della legge 7 agosto 1990 n. 241 e dell'art. 7 della legge 27 luglio 2000 n. 212 in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 del c.p.c. Assoluta mancanza di motivazione".

La cartella di pagamento impugnata non recherebbe alcuna motivazione circa la pretesa erariale, limitandosi a riportare dei dati numerici, dai quali risulterebbe una riduzione del credito d'imposta formatosi a seguito delle eccedenze degli anni precedenti, senza, però, che vi sia traccia delle ragioni per cui sarebbe stata operata tale riduzione.

Tale omissione renderebbe assolutamente nulla la cartella di pagamento per palese violazione dell'obbligo di motivazione sancito dall'art. 3 della legge n. 241 del 1990 e riaffermato dall'art. 7 della legge n. 212 del 2000 in relazione agli atti tributari anche riscossivi.

Con il terzo ed ultimo motivo, i coniugi hanno lamentato "violazione e falsa applicazione dell'art. 36 bis, comma secondo, lett. b) del D.P.R. 28 settembre 1973 n. 600, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 del c.p.c.".

L'Ufficio finanziario, in sede d'appello, avrebbe sostenuto che sarebbe rientrato, nei propri poteri la possibilità di non riconoscere un credito non spettante sia nell'esercizio in cui questo scaturirebbe, sia in quello successivo, quando verrebbe riportato in dichiarazione quale eccedenza d'imposta derivante dall'anno precedente: tale tesi poggierebbe sulla interpretazione delle disposizioni contenute nel comma 2 dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 600 del 1973.

In realtà, la possibilità di correzioni dei dati esposti nelle dichiarazioni dei redditi, riconosciuta all'Ufficio finanziario dall'art. 36 bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sarebbe rigorosamente circoscritta alla correzione di errori materiali e di calcolo immediatamente rilevabili a seguito di riscontro cartolare.

Nel caso di specie, non si sarebbe trattato di una mera correzione di calcolo dell'importo delle eccedenze, bensì di una rettifica dell'eccedenza d'imposta risultante dalla dichiarazione dei redditi 1991 da lire 54.530.000 a lire 44.958.000, senza che venisse chiarita la ragione di tale rettifica.

Pertanto, l'Ufficio finanziario, e con esso i giudici d'appello, violando la disposizione di cui alla lett. b del comma 2 del citato art. 36 bis, avrebbe rettificato le eccedenze indicate dai ricorrenti non in base ad un errore materiale o di calcolo commesso dai coniugi P. - W. e direttamente desumibili dalla dichiarazione presentata, bensì rettificando surrettiziamente ed immotivatamente l'eccedenza d'imposta risultante dalla dichiarazione dei redditi 1991.

I tre motivi di censura sono strutturalmente e funzionalmente connessi e, pertanto, si appalesa opportuno procedere alla trattazione congiunta degli stessi.

Le censure sono fondate.

Conformemente all'orientamento della Corte Costituzionale (cfr. sentenza 229/99 e ordinanza 117/00), questa Corte ha avuto modo di precisare, con giurisprudenza dalla quale non vi è motivo qui per discostarsi, che l'obbligo di una congrua, sufficiente ed intelligibile motivazione non può essere riservato ai soli avvisi di accertamento della tassa (per i quali tale obbligo è ora espressamente sancito dall'art. 71, comma secondo bis, del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, comma aggiunto dall'art. 6 del D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32), atteso che alla cartella di pagamento devono ritenersi comunque applicabili i principi di ordine generale indicati per ogni provvedimento amministrativo dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241 (poi recepiti, per la materia tributaria, dall'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212), ponendosi, una diversa interpretazione, in insanabile contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., tanto più quando tale cartella non sia stata preceduta da un motivato avviso di accertamento (ex plurimis, Cass. 15638/04).

Nella sentenza impugnata si legge: "i primi giudici accoglievano i ricorsi riuniti dei contribuenti, annullando la cartella impugnata sul presupposto che nella cartella non c'è alcuna precisazione circa il mancato riconoscimento del credito di imposta a lire 9.572.000.

Contro detta decisione appella l'Ufficio sostenendo la legittimità e la correttezza del proprio operato, precisando che per un esatto conteggio si doveva considerare la differenza IRPEF/93 del rigo 21 del mod. 740/93 pari a lire 11.283.000, tale importo dovuto diminuito dell'ulteriore eccedenza derivante dall'esercizio 91, pari a lire. 44.958.000, dava luogo ad un credito da riportare in detrazione nel 93 pari a lire 33.327.000 e non a lire 42.899.000 come sostenuto dalla parte".

La lettura della sentenza ut supra evidenzia la fondatezza delle censure: solo in grado di appello l'Amministrazione ha precisato le ragioni dell'iscrizione a ruolo.

Detta circostanza rende pienamente e fondatamente impugnabile la cartella esattoriale de qua alla luce della giurisprudenza sopra riportata.

Sulla base degli elementi di fatto acquisiti e sopra precisati, è possibile decidere in via definitiva senza necessità di rinvio e, conseguentemente, si deve accogliere il ricorso del contribuente, cassare la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, ex art. 384 c.p.c., accogliere il ricorso introduttivo del contribuente.

Alla luce dei profili sostanziali e processuali della controversia ricorrono giusti motivi per la compensazione delle spese dell'intero processo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso del contribuente, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito ex art. 384 c.p.c., accoglie il ricorso introduttivo del contribuente. Compensa le spese dell'intero processo.