CORTE DI CASSAZIONE – 5° SEZIONE CIVILE

SENTENZA 12-01-2010 N° 285

Riscossione – sospensione – revoca – comunicazione – impugnabilità

1 Dati del processo

1.1 La ditta S.M.I.E.T.I. s.n.c. di Provasi Paolo e C. ricorre, con due motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe che, rigettando l'appello di essa contribuente, conferma la sentenza n. 606/01/2000 della commissione tributaria provinciale di Ferrara, che ne aveva rigettato il ricorso contro l'avviso di mora, notificato il 4.10.1999 dal competente ufficio in conseguenza della revoca del provvedimento di sospensione della riscossione di sanzioni connesse ad omesso versamento dell'IVA nel dicembre 1991.

1.2 Gli intimati ministero dell'economia e delle finanze e agenzia delle entrate resistono mediante controricorso e propongono ricorso incidentale, con un solo motivo, senza replica da parte della contribuente.

2.- Questioni pregiudiziali

2.1 Il ricorso per cassazione proposto nei confronti del ministero dell'economia e delle finanze, il controricorso ed il ricorso incidentale proposti dallo stesso ministero debbono essere dichiarati inammissibili, per difetto di legittimazione processuale, dal momento che detto ministero - cui è succeduta l'agenzia delle entrate, a far data dal 10-1-2001, anteriore a quella di deposito dell'atto d'appello (24-1-2002) - s'intende tacitamente estromesso dal relativo giudizio, svoltosi nei soli confronti dell'agenzia delle entrate, ufficio di Ferrara (Cass, n. 9004/2007).

2.2 Le relative spese debbono essere interamente compensate fra le parti, per reciproca soccombenza.

2.3 Il ricorso proposto nei confronti dell'agenzia delle entrate ed il ricorso incidentale proposto da detta agenzia debbono essere riuniti, ai sensi dell'articolo 335 c.p.c., siccome diretti contro la stessa sentenza.

3 Motivi dei ricorsi

3.1 La società ricorrente principale censura la sentenza impugnata:

3.1.1 col primo motivo, per violazione e falsa applicazione dell'articolo l9bis, co. 5bìs, DL. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito con modificazioni nella legge 22 marzo 1995, n. 85; e per motivazione insufficiente e contraddittoria, sul punto in cui ritiene non applicabile la sanatoria concessa dalla disposizione di legge citata ai provvedimenti sanzionatori definitivi e iscritti a ruolo;

3.1.2 col secondo motivo, per motivazione assente, insufficiente e comunque contraddittoria, per avere, nella stessa materia, interpretato la norma citata nel senso suddetto, respingendo le argomentazioni di essa appellante senza alcuna motivazione.

3.2 Col ricorso incidentale, contenente un unico motivo di censura, l'agenzia delle entrate lamenta violazione e falsa applicazione degli articoli 2 e 19, D. L.vo 31 dicembre 1992, n. 546, nonché omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione, sul punto in cui la commissione regionale ritiene ammissibile l'impugnazione di una comunicazione di revoca del provvedimento di sospensione della riscossione, ravvisando in tale comunicazione un diniego di sgravio della sanzione, senza peraltro considerare che l'avviso di mora era stato inammissibilmente impugnato per motivi che non si riferivano a vizi dello stesso atto.

4 Decisione

4.1 Il ricorso principale è fondato, nei termini di ragione di seguito espressi, e deve essere accolto; il ricorso incidentale condizionato è infondato e deve essere rigettato. In relazione al ricorso accolto, la sentenza impugnata deve essere annullata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa deve essere decisa nel merito, mediante accoglimento del ricorso introduttivo della lite.

4.2 Le spese dell'intero giudizio debbono essere interamente compensate fra le parti per giusti motivi, ravvisati nella particolare complessità e, per certi aspetti, novità delle questioni trattate.

5 Motivi della decisione

5. 1 I due motivi del ricorso principale, riguardanti la medesima questione (sgravio di sanzioni applicate con provvedimento divenuto definitivo prima dell'entrata in vigore della norma di esenzione) sotto distinti profili di violazione di legge e di preteso vizio della motivazione, debbono essere accolti, previo esame congiunto, perché sostanzialmente fondati.

5.1.1 La commissione regionale annota che il provvedimento sanzionatorio -emesso ai sensi dell'articolo 44, D.PR. n. 633/1972, per mancato versamento integrale dell'IVA dovuta nel mese dì dicembre 1991- era divenuto definitivo, per mancata opposizione, il 7.12.1994, cioè in epoca precedente l'entrata in vigore del D.L. n. 4 1/1995 (convertito nella legge n. 85/1995), il cui articolo l9bis, co. 5bis, dispone, per ciò che ora interessa, quanto segue: "Le sanzioni amministrative previste dall'articolo 44 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ... non si applicano ai contribuenti,.. che hanno provveduto entro il 30 giugno 1996 [termine così fissato dall'articolo 1, co. 2, D.L, 8 agosto 1996, n. 437, convertito con modificazioni nella legge 24 ottobre 1996,

n. 556] al pagamento delle imposte e delle ritenute dovute a tale data risultanti dalle dichiarazioni annuali e dalle dichiarazioni o liquidazioni periodiche dell'imposta sul valore aggiunto relative ai periodi di imposta il cui termine per la presentazione della dichiarazione annuale è scaduto anteriormente alla data predetta. Su istanza degli interessati gli uffici delle imposte provvedono allo sgravio delle soprattasse iscritte a ruolo non ancora pagate alla data del 17 agosto 1996", termine così fissato dall'articolo 1, co. 2, del citato D.L. n. 437/1996.

5.1.2 Ritiene pertanto il giudicante a qua che l'istanza di sgravio della sanzione, presentata dalla contribuente nell'ottobre 1996, non potesse trovare accoglimento ("appare ininfluente rispetto alla pretesa erariale di cui si discute"), sia perché "La sanatoria invocata.., trova applicazione solo per quelle infrazioni che, alla data del 24 febbraio 1995 [di entrata in vigore del D.L. cit., n.d.r.], non risultavano definitivamente accertate"; sia perché "lo sgravio della sanzione iscritta a ruolo è previsto solo quando il ruolo.., non è stato preceduto da un atto sanzionatorio autonomamente impugnabile": con evidente riferimento al fatto che, nel caso di specie, l'avviso d'irrogazione di sanzioni notificato il giorno 8-10-1994 non era stato impugnato (come, d'altronde, non lo era stata la successiva cartella esattoriale).

5.1 .3 Tanto premesso, la ricorrente principale ha ragione di lamentare che la sentenza impugnata non spiega le ragioni per cui afferma che un provvedimento sanzionatorio definitivo debba essere escluso dalla possibilità di sgravio concessa con la disposizione citata, né indica la norma o il principio giuridico, in virtù dei quali sia giustificata tale esclusione.

5.1.4 A simile carenza di motivazione sopperirebbe questo collegio, nell'esercizio del potere di correzione conferitogli dall'articolo 384, 2° co., c.p.c., se il dispositivo fosse conforme al diritto; ma così non è.

In effetti, la norma applicabile, citata per esteso al par. 5.1.1 (nelle parti che interessano), impone agli uffici delle imposte di provvedere, su istanza dell'interessato, allo sgravio delle soprattasse iscritte a ruolo, alle sole condizioni che queste non fossero state ancora pagate alla data del 17 agosto 1996 e che il contribuente istante avesse provveduto, entro il 30 giugno 1996, al pagamento delle imposte e delle ritenute dovute a tale data: circostanze che, nella specie, non sono contestate.

5.1.5 D'altra parte, non risulta l'esistenza di un generale principio normativo che imponga, sul piano interpretativo della disposizione agevolativa in parola, di escludere a priori una volontà del legislatore di esonerare il contribuente, in tutto o in parte, dal pagamento di una sanzione irrogata con provvedimento definitivo; né può ritenersi, in astratto, che una norma del genere non possa mai avere una giustificazione ragionevole.

Si deve aggiungere, sempre sul piano dell'esegesi letterale - sia pure condotta col necessario rigore, trattandosi di norma eccezionale e di favore - che questa concede lo "sgravio delle soprattasse iscritte a ruolo non ancora pagate" (ma anche il rimborso di quelle pagate: co. 5bis cit,). Ciò lascia chiaramente intendere che il beneficio non è limitato, contrariamente a quanto opina il giudicante a quo, alle sanzioni ancora controverse al momento di entrata in vigore della legge agevolatrice, ma è esteso anche a quelle già iscritte a ruolo (quindi, normalmente, definìtive), o addirittura già pagate. D'altra parte, la giurisprudenza reperibile in materia (Cass. nn. 15122/2006, 14938/2006, 12012/1999) non accenna all'esistenza di una limitazione nel senso affermato dal giudicante a quo.

5.1.6 A maggior ragione, il godimento del beneficio non può farsi dipendere dall'avvenuta impugnazione dell'avviso d'irrogazione della sanzione: simile condizione, non richiesta dalla legge, come premesso, risulterebbe irragionevole, dal momento che al contribuente in regola col pagamento dell'imposta (per averla versata tardivamente, rispetto al termine naturale, ma in tempo per soddisfare la condizione posta dalla norma in parola) non interessa, generalmente, impugnare il provvedimento sanzionatorio, quanto chiedere lo sgravio.

5.2 L'unico motivo del ricorso incidentale condizionato - esaminato a questo punto perché le due questioni pregiudiziali in esso evocate (v. par. 3.2), affrontate dal giudicante a quo, hanno perso la caratteristica rilevabilità d'ufficio (S.U. n. 23019/2007) – è infondato sotto entrambi i profili.

5.2.1 E' vero infatti, come sostiene la difesa erariale, che "presupposto di ammissibilità del ricorso alle commissioni tributarie è la impugnazione di uno degli specifici atti tassativamente elencati nell'art. 19 D. Lgs. n. 546 del 1992"; ma è stato anche costantemente ritenuto, con giurisprudenza di questa suprema corte pienamente condivisa dal collegio, che l'elenco degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'articolo 19 citato, restando tassativo, debba essere interpretato estensivamente, fino a comprendervi le "notizie" o "note" comunicate dall'ufficio al contribuente che, pur non rivestendo l'aspetto formale proprio di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili, portino comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, suscitandone l'interesse (inteso con riferimento all'articolo 100 c.p.c.) a chiedere la tutela giurisdizionale mediante il controllo di legittimità della pretesa stessa (Cass. nn. 4513/2009, 27385/2008, 21045/2007, 10783/2007, 25086/2006).

5.2.2 Nel caso di specie, come bene intende la commissione regionale, la contribuente aveva impugnato, più che l'avviso di mora (costituente una mera conseguenza del non concesso esonero dalla sanzione), la comunicazione, ossia la nota, con cui l'ufficio, revocando la sospensione (della procedura di riscossione) concessa in attesa di verificare il diritto allo sgravio, emetteva "un provvedimento riconducibile, nella sostanza, ad un diniego di sgravio".

Diniego impugnabile perché rientrante, come atto amministrativo idoneo ad esplicitare la volontà negativa dell'ufficio rispetto all'istanza avanzata dal contribuente (Cass. n. 18008/2006), nella previsione dell'articolo 19 cit., co. 1, lett. h), trattandosi peraltro dì diniego che il giudice tributario di merito, con un motivato accertamento di fatto, considera esplicito (Cass. nn. 11082/2006, 19665/2004).

5.2.3 Quanto al secondo profilo - inammissibilità dell'impugnazione dell'avviso di mora per vizi non propri di tale atto, conseguente a cartella esattoriale ed iscrizione a ruolo non impugnate -, è sufficiente notare che, come premesso, l'atto effettivamente

impugnato è il diniego di esonero dalla sanzione; mentre l'avviso di mora, a prescindere dall'ammìssibìlìtà del ricorso proposto contro di esso, è destinato a venir meno per effetto dell'accoglimento della domanda principale, in quanto l'emissione di tale avviso è una mera conseguenza del diniego di esonero, mediante il quale l'amministrazione riafferma la pretesa concretata nell'iscrizione a ruolo.

5.3 Segue la decisione, nei termini indicati al par. 4.1.

6 Dispositivo

P.Q.M.

La Corte di Cassazione

Riunisce i ricorsi. Dichiara inammissibili il ricorso proposto nei confronti del Ministero dell'economia e delle finanze ed il ricorso incidentale proposto dallo stesso Ministero; accoglie il ricorso proposto contro l'agenzia delle entrate; rigetta il ricorso incidentale proposto dalla stessa agenzia delle entrate; cassa la sentenza impugnata in relazione al ricorso accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della lite. Compensa integralmente fra le parti le spese dell'intero giudizio.

Cosi deciso in Roma, nella camera di consiglio della V sezione civile - tributaria, il 27 novembre 2009.