

Cass. civ. Sez. V, Sent., 16-03-2011, n. 6110

IMPOSTA VALORE AGGIUNTO (IVA)

Accertamento

IMPOSTE E TASSE IN GENERE

Appello del contribuente e dell'ufficio

in genere

Contenzioso tributario

in genere

Fatto Diritto P.Q.M.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. D'ALONZO Michele - rel. Presidente

Dott. BOGNANNI Salvatore - Consigliere

Dott. GIACALONE Giovanni - Consigliere

Dott. VIRGLIO Biagio - Consigliere

Dott. BERTUZZI Mario - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

(1) il MINISTERO dell'ECONOMIA e delle FINANZE, in persona del Ministro pro tempore, e (2) l'AGENZIA delle ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, entrambi elettivamente domiciliati in Roma alla Via dei Portoghesi n. 12 presso l'Avvocatura Generale dello Stato che li rappresenta e difende;

- ricorrenti -

contro

(1) la s.a.s. Design Engineering System, con sede in (OMISSIS), in persona del legale rappresentante, elettivamente domiciliata in Roma alla Via Crescenzo n. 91 presso lo studio dell'avv. LUCISANO Claudio che la rappresenta e difende in forza della "procura" rilasciata in calce al controricorso;

- controricorrente -

(2) la s.p.a. UNIRISCOSSIONI, con sede in (OMISSIS), in persona del legale rappresentante, elettivamente domiciliata (in primo grado) in Torino alla Via Montecuccoli n. 9 presso l'avv. Luciano Savia;

- intimata -

nonchè 2. sul ricorso incidentale (iscritto al n. 20218/06 di RG) proposto DALLA s.a.s. Design Engineering System, come innanzi rappresentata e difesa;

- ricorrente incidentale -

contro

il Ministero e l'Agenzia detti;

- intimati -

entrambi i ricorsi;

AVVERSO la sentenza n. 18/28/05 depositata il 6 aprile 2005 dalla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 16 dicembre 2010 dal Cons. Dr. Michele D'ALONZO;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dr. SEPE Ennio Attilio, il quale ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale e per il rigetto di quello incidentale.

Svolgimento del processo

Con ricorso notificato il 22 maggio 2006 alla s.a.s. Design Engineering System ed alla s.p.a. UNIRISCOSSIONI (ricorso depositato il 12 giugno 2006) , il MINISTERO dell'ECONOMIA e delle FINANZE e l'AGENZIA delle ENTRATE - premesso che la prima società aveva impugnato con "diverse censure" la cartella notificata il 9 ottobre 2001 dall'altra società per il "pagamento" dei "versamenti periodici dell'IVA autoliquidata" -, in forza di un solo motivo, chiedevano di cassare la sentenza n. 18/28/05 della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte (depositata il 6 aprile 2005 e notificata il 3 aprile 2006) che aveva dichiarato l'Ufficio decaduto dall'appello proposto avverso la decisione (37/-02/02) della Commissione Tributaria Provinciale di Torino (la quale aveva accolto il ricorso della contribuente per "violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 60, comma 5, in quanto l'iscrizione a ruolo non risulta essere stata preceduta dall'invito a versare le somme dovute entro 30 giorni") per inottemperanza all'"ordinanza del 19 gennaio 2004" con cui era stata disposta la notifica alla spa UNIRISCOSSIONI dell'"atto di appello" nonchè della "copia conforme dell'atto di costituzione in giudizio della parte appellata", oltre che della "copia della ... ordinanza" stessa.

Nel controricorso notificato il primo luglio 2006 al Ministero (presso l'Avvocatura Generale dello Stato), il 3 luglio 2006 all'Agenzia (nella sede della stessa) ed il 7 luglio 2007 alla spa UNIRISCOSSIONI (controricorso depositato il 13 luglio 2006) la s.a.s.

Design Engineering System instava per il rigetto dell'impugnazione e spiegava, a sua volta, ricorso incidentale avverso la medesima decisione per un solo motivo.

La s.p.a. UNIRISCOSSIONI non svolgeva attività difensiva.

Motivi della decisione

1. In via preliminare, ai sensi dell'art. 335 c.p.c. va disposta la riunione delle due impugnazioni perchè proposte avverso la medesima decisione.

2. Ancora in via preliminare, ma gradata, deve essere rilevata e dichiarata ex officio l'inammissibilità del ricorso proposto dal Ministero perchè questo ente non ha nemmeno dedotto di aver preso parte al giudizio di appello nè allegato (e provato) o di essere titolare di un qualche rapporto giuridico che - come costantemente richiesto da questa Corte (Cass.: 2[^], 23 agosto 2007 n. 17922; trib., 7 maggio 2007 n. 10341; 3[^], 26 gennaio 2006 n. 1692; 2[^], 26 gennaio 2006 n. 1507; 2005 n. 965; 2[^], 13 settembre 2004 n. 18346; 2[^], 29 aprile 2003 n. 6649; 2[^], 4 febbraio 2002 n. 1468; 2[^], 23 novembre 2001 n. 14910) - lo legittimi, anche al fine di dimostrare la sussistenza del necessario ed imprescindibile interesse (art. 100 c.p.c.), a proporre l'impugnazione.

In proposito, va ricordato che per effetto ed in conseguenza del trasferimento di funzioni e di rapporti inerenti le entrate tributarie dal Ministero (dell'Economia e) delle Finanze alle Agenzie Fiscali (tra cui, l'Agenzia delle Entrate) - le quali ultime sono divenute operative a partire dal primo gennaio 2001 in base al D.M. 28 dicembre 2000, art. 1 - disposto dal titolo quinto, capo secondo, del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, ciascuna Agenzia (1) è succeduta al Ministero nei rapporti, sostanziali e processuali, in corso a quel momento e (2) è divenuta titolare esclusiva dei rapporti tributari (e, pertanto, unica legittimata processualmente) sorti successivamente alla data detta di sua operatività: nel caso, la sentenza impugnata espone che il "ricorso" di primo grado è stato proposto "con raccomandata del 5 dicembre 2001", quindi dopo il primo gennaio 2001 detto, per cui il processo si è svolto sin dall'inizio solo tra l'(Ufficio locale dell')Agenzia e la contribuente.

Le spese del giudizio di legittimità tra il Ministero e la società vanno compensate integralmente ai sensi dell'art. 92 c.p.c., comma 2.

3. La Commissione Tributaria Regionale - rilevato che "con ordinanza 19/1/2004 aveva disposto specificamente l'integrazione del contraddittorio nei confronti della Uniriscossioni spa, mandando a parte appellante (id est, all'Ufficio) "di notificare" a tale società

"l'atto di appello, la copia conforme dell'atto di costituzione di parte appellata" e "la copia dell'ordinanza entro il 31 marzo 2004" - ha "dichiarato) parte appellante decaduta dall'appello" ("D.Lgs. n. 546 del 1992, ex artt. 61 e 14") perchè la stessa ha "notificato solo, asseritamente, l'atto di appello e non gli altri atti come disposto dall'ordinanza": per il giudice del gravame, infatti, "l'integrazione poteva avvenire solo ottemperando all'ordinanza integralmente". 4. Con il suo ricorso l'Agenzia denuncia "violazione e falsa applicazione degli D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 10, 14, 53 e 61 nonché degli artt. 331 e 332 c.p.c.", oltre che "omessa o insufficiente motivazione su punto decisivo", esponendo:

- "l'Ufficio ha ... provveduto a notificare alla spa Uniriscossioni ... anche tutti gli altri atti indicati nell'ordinanza della C.T.R." - essendo "pacifico che quanto meno l'atto di appello è stato tempestivamente notificato alla Uniriscossioni spa", "la sentenza è ... illegittima per aver fatto discendere l'... inammissibilità del gravame ... dalla presunta mancata notifica ... di atti il cui contenuto non rileva ai fini dell'integrazione del contraddittorio", conoscibili "attraverso la successiva consultazione del fascicolo processuale";

- "non ricorrono i presupposti per configurare l'obbligatorietà dell'integrazione del contraddittorio con effetti sull'intera impugnazione della sentenza di "primo grado" perchè "ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 10, in caso di impugnazione di cartella esattoriale la legittimazione passiva del concessionario del servizio di riscossione ... è limitata ai vizi propri della cartella o del procedimento esecutivo e non riguarda anche i motivi di ricorso relativi alla debenza del tributo (Cass. ... 6450/2002)". 5. Con l'impugnazione incidentale la contribuente censura la decisione per "violazione e mancata applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 1, comma 2, dell'art. 53, comma 1, e violazione e falsa applicazione dell'art. 331 c.p.c." assumendo ("quesito di diritto") "non risulta(re) ... applicabile nel processo tributario l'integrazione del contraddittorio ex art. 331 c.p.c. stante l'incompatibilità di tale norma nel processo tributario, ove una specifica norma commina la sanzione dell'inammissibilità del ricorso in appello quando lo stesso non sia stato comunicato a tutte le altre parti del processo tributario". 6. Il ricorso dell'Agenzia deve essere accolto; l'impugnazione incidentale della società, invece, è priva di fondamento.

A. In via preliminare va respinta l'eccezione di "violazione e mancata applicazione del D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, art. 21, comma 2, e dell'art. 366 bis c.p.c." - avanzata dalla società nel proprio controricorso sull'assunto che l'Agenzia non ha formulato, "con riferimento" alla "violazione di legge" ("primo profilo"), il "quesito di diritto" e non ha indicato, "con riferimento al secondo" ("insufficiente motivazione"), "le ragioni della dedotta insufficienza" nonostante il ricorso sia "stato formato il 15 maggio 2006 e ... notificato in data 22 maggio 2006", quindi nel vigore di detta norma procedurale.

Il ricorso per cassazione (come quello incidentale), infatti, non è soggetto alle disposizioni dettate dall'art. 366 bis c.p.c. (inserito dal D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, art. 6 a far data dal 2 marzo 2006) perchè (art. 27, comma 2, del citato D.Lgs.) quella norma, finchè in vigore essendo stata abrogata dalla L. 18 giugno 2009, n. 69, art. 47, comma 1, lett. d), si applica (va) soltanto "ai ricorsi per cassazione proposti avverso le sentenze e gli altri provvedimenti pubblicati a decorrere dalla data di entrata in vigore" del decreto del 2006 (quindi solo dal 2 marzo 2006) mentre la sentenza impugnata è stata depositata il 6 aprile 2005.

I quesiti di diritto formulati dalla società a conclusione del suo ricorso incidentale si palesano, pertanto, superflui.

B. In secondo luogo deve essere disattesa l'eccezione di "inammissibilità del ricorso ... per mancata esposizione dei fatti" ("svolgersi delle vicende processuali del primo e del secondo grado di giudizio") in quanto l'atto contiene tutti gli elementi, di fatto e di diritto, necessari per rendere chiara la specifica doglianza, in ordine alla quale si rivela del tutto inutile lo svolgimento delle "vicende processuali", essendo la conoscenza di queste irrilevante ai fini dello scrutinio dell'impugnazione.

Il "requisito della esposizione sommaria dei fatti, prescritto a pena di inammissibilità del ricorso per cassazione dall'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3", come statuito dalle sezioni unite (sentenza 18 maggio 2006 n. 11653), infatti, siccome "volto a garantire la regolare e completa instaurazione del contraddittorio", "può ritenersi soddisfatto, senza necessità che esso dia luogo ad una premessa autonoma e distinta rispetto ai motivi, laddove il contenuto del ricorso consenta al giudice di legittimità, in relazione ai motivi proposti, di avere una chiara e completa cognizione dei fatti che hanno originato la controversia e dell'oggetto dell'impugnazione, senza dover ricorrere ad altre fonti o atti in suo possesso, compresa la stessa sentenza impugnata" (cfr., altresì, Cass., 3^a 5 maggio 2009 n. 10288, che richiama, ex multis, "Cass. n. 1959 del 2004" e "Cass. n. 4403 del 2006").

C. Il punto di doglianza dell'Agenzia secondo cui "l'Ufficio ha ... provveduto a notificare alla spa Uniriscossioni ... anche tutti gli altri atti indicati nell'ordinanza della C.T.R." è inammissibile perchè denuncia un vizio propriamente revocatorio (art. 395, n. 4, c.p.c.: "se la sentenza è l'effetto di un errore di fatto risultante dagli atti o documenti della causa. Vi è questo errore quando la decisione è fondata sulla supposizione di un fatto la cui verità è incontrastabilmente esclusa, oppure quando è supposta l'inesistenza di un fatto la cui verità è positivamente stabilita, e tanto nell'uno quanto nell'altro caso se il fatto non constitui un punto controverso sul quale la sentenza ebbe a pronunciare") avendo la Commissione Tributaria Regionale affermato (quindi posto a fondamento della sua decisione la "supposizione" del fatto, che l'Agenzia assume non vero, della mancata notifica di "tutti" gli atti indicati nel provvedimento di integrazione del contraddittorio) che la "parte appellante" (ovverosia l'Ufficio) ha "notificato" (peraltro, sostiene, "asseritamente") "solo ... l'atto di appello" e, di conseguenza, non ha ottemperato "integralmente" alla propria ordinanza.

D. Il profilo di censura attinente alla inidoneità a determinare l'inammissibilità dell'impugnazione della "mancata notifica" degli atti diversi da quello di appello si rivela fondato.

L'"integrazione del contraddittorio" prevista dall'art. 331 c.p.c. in ipotesi di "sentenza pronunciata tra più parti in causa inscindibile o in cause tra loro dipendenti" che non sia stata "impugnata nei confronti di tutte", infatti, impone alle parti ("se nessuna delle parti provvede") unicamente di provvedere, nel termine all'uopo fissato dal giudice ("fissando il termine nel quale la notificazione deve essere fatta e, se è necessario, l'udienza di comparizione"), all'"integrazione del contraddittorio" l'ovverosia di porre in essere l'attività processuale necessaria affinché l'impugnazione (già) proposta sia portata a legale conoscenza delle parti pretermesse e queste siano chiamate a partecipare al processo (sia attuata, cioè, la "toro chiamata in causa", come vuole il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14, comma 2), in base alle forme proprie del rito processuale specifico del giudice adito.

La norma non pone a carico dell'onere interessato l'osservanza di nessun altro onere né il giudice è autorizzato ad introdurre adempimenti diversi da quelli solo alla cui inosservanza il legislatore connette la sanzione "forte" della "inammissibilità" dell'impugnazione (o, in primo grado, della domanda, ex art. 102 c.p.c.).

Per il processo tributario l'appellante, in osservanza del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, comma 2 cit. ("il ricorso in appello è proposto nelle forme di cui all'art. 20, commi 1 e 2, nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado e deve essere depositato a norma dell'art. 22, commi 1, 2 e 3"), è tenuto unicamente a proporre il proprio ricorso "nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado" :

conseguentemente, la necessità di instaurare il contraddittorio anche con le parti pretermesse consente al giudice tributario di appello soltanto di imporre la notifica del ricorso contenente l'atto di appello e non pure degli atti (di "controdeduzioni") delle controparti costituite, delle quali, peraltro, nessuna norma del D.Lgs. innanzi richiamato impone la notifica né all'appellante né alle altre parti non pretermesse; le regole proprie del processo tributario, anzi, consentono la proposizione dell'"appello incidentale" da parte dell'appellato con l'atto di controdeduzioni, quindi soltanto con il deposito di tale atto nella segreteria del giudice di appello (sempre che siano osservati i termini per la costituzione), senza nessun ulteriore adempimento.

E. Anche il profilo (ultimo) di censura relativo alla insussistenza dei "presupposti per configurare l'obbligatorietà dell'integrazione" risulta fondato.

Questa sezione, invero, ha ripetutamente affermato sentenze: 12 luglio 2005 n. 14669; 16 gennaio 2009 n. 933, che ricorda "Cass., trib.: 2 aprile 2007; 14 febbraio 2007 n. 3242" e specifica che "il concessionario ..." (a parte l'esercizio dei poteri propri, volti alla riscossione delle imposte iscritte nel ruolo), nell'operazione di portare a conoscenza del contribuente il ruolo, dispiega una mera funzione di notifica, ovverosia di trasmissione al destinatario del titolo esecutivo così come formato dall'ente e, pertanto, non è passivamente legittimato a rispondere di vizi propri del ruolo, come trasfuso nella cartella emessa per la riscossione del credito indicato nello stesso"; 9 febbraio 2010 n. 2803, nella quale si richiama "Cass. sei. un., 25 luglio 2007 n. 16412" che tra l'ente creditore ed il concessionario della riscossione non si realizza nessuna "ipotesi di litisconsorzio necessario", né sostanziale né processuale, "essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore" (identicamente, per quando riguarda il giudizio di opposizione a cartella esattoriale conseguente alla formazione del ruolo dei crediti degli enti previdenziali, cfr. Cass., lav., 17 aprile 2007 n. 9113).

F. Sulla questione va, infine, ricordato che "presupposti necessari per impartire l'ordine di integrazione in fase di impugnazione" sono "l'inscindibilità della causa" ovvero "il rapporto di dipendenza fra le cause nelle quali la sentenza impugnata è stata pronunciata" (art. 331 c.p.c., comma 1) "per cui" (Cass.: lav., 26 marzo 2008 n. 7862 che richiama "Cass. 7 febbraio 2006, .. 2593; conf. Cass. 8 settembre 2003, n. 13097; v. anche, Cass. 28 marzo 2003, n. 7079";

1^, 7 febbraio 2006 n. 2 593, la quale cita "Cass. 8 settembre 1995, n. 9471 ... Cass. 7 marzo 1997, n. 2051; 8 settembre 2003, n. 13097") "l'ordine di integrazione del contraddittorio emesso in difetto dei presupposti per la sua emanazione è improduttivo di effetti, sicchè la mancata ottemperanza al medesimo, essendo irrilevante, non può determinare l'inammissibilità dell'impugnazione".

G. La tesi della "inapplicabilità", nel processo tributario, dell'"integrazione del contraddittorio ex art. 331 c.p.c." ("stante l'incompatibilità di tale norma nel processo tributario, ove una specifica norma commina la sanzione dell'inammissibilità del ricorso in appello quando lo stesso non sia stato comunicato a tutte le altre parti del processo tributario") svolta nel ricorso incidentale, infine, non ha fondamento perchè, come reiteratamente statuito da questa sezione (decisioni 9 maggio 2007 n. 10580, da cui gli excerpta che seguono; 19 gennaio 2007 n. 1225; 18 gennaio 2007 n. 1052; 2 settembre 2004 n. 17698), la disposizione (indicata dalla contribuente, della quale si è riprodotto il testo al precedente punto D) del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, comma 2, non esclude affatto la necessità di operare "la distinzione tra cause scindibili ed inscindibili" per cui, "poichè la ... carenza di legittimazione passiva del concessionario del servizio di riscossione dei tributi, anche se non eccepita o rilevata nei giudizi di merito, determina senz'altro la scindibilità della causa nei suoi confronti", comunque in grado di appello non è necessario integrare il contraddittorio nei confronti dello stesso.

H. In conclusione la "decadenza" di "parte appellante" dichiarata nel caso dalla Commissione Tributaria Regionale si rivela giuridicamente erronea sia per l'irrelevanza della omessa notifica anche degli "altri atti ... come disposto dall'ordinanza" sia per avere ritenuto sussistente un litisconsorzio necessario tra l'ente impositore ed il concessionario della riscossione del credito dello stesso (contro il quale concessionario, peraltro, non risulta proposta nessuna domanda da parte nè dell'ufficio nè della contribuente).

La sentenza impugnata, pertanto, deve essere cassata e la causa va rinviata a sezione diversa della stessa Commissione Tributaria Regionale che ha pronunciato la decisione annullata affinché la stessa (2) esamini l'impugnazione dell'Ufficio e (2) provveda a regolamentare tra le parti le spese di questo giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte riunisce i ricorsi; dichiara inammissibile il ricorso del Ministero e compensa integralmente le spese del giudizio di legittimità tra tale ente e la contribuente; accoglie il ricorso dell'Agenzia; rigetta il ricorso incidentale della s.a.s. Design Engineering System; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese processuali del giudizio di legittimità, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 16 dicembre 2010.

Depositato in Cancelleria il 16 marzo 2011