

Civile Sent. Sez. 5 Num. 1952 Anno 2015

Presidente: PICCININI CARLO

Relatore: VELLA PAOLA

Data pubblicazione: 04/02/2015

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro  
tempore, elettivamente domiciliato in ROMA

, presso l'

, che lo rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

**contro**

C D ;

- *intimato* -

Nonché da:

C D domiciliato in ROMA

presso la cancelleria della CORTE DI CASSAZIONE,

rappresentato e difeso dall'Avvocato C M con  
studio in MILANO giusta  
delega in calce;

**- controricorrente e ricorso<sup>ante</sup> incidentale -**

**contro**

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro  
tempore, elettivamente domiciliata in ROMA

, presso l'

, che lo rappresenta e difende;

**- controricorrente al ricorso incidentale -**

avverso la sentenza n. 46/2008 della COMM.TRIB.REG. <sup>di Milano</sup>

~~di Milano~~, depositata il 16/12/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 06/10/2014 dal Consigliere Dott. PAOLA  
VELLA;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. T B che ha concluso per il  
rigetto del ricorso principale e l'assorbimento del  
ricorso incidentale.

#### RITENUTO IN FATTO

A seguito di controllo automatizzato ex art. 36-bis, d.P.R. n. 600/73, l'Agenzia delle entrate procedeva alla rettifica della liquidazione operata su modello 770/2201 dal sostituto d'imposta del dott. D C , per redditi soggetti a tassazione separata del periodo di imposta 2000, con ruolo reso esecutivo in data 23.3.2005.

Con ricorso del 22.6-15.7.2005, il contribuente impugnava la corrispondente cartella di pagamento, contestandone la nullità per carenza di motivazione - da essa non risultando con certezza né l'organo che aveva materialmente operato il pagamento, né i criteri in base ai quali era stata applicata l'aliquota media del 34,24%, peraltro con erroneo riferimento non già ai redditi del biennio precedente, ma a quelli degli anni 1996 e 1997 - nonché la consumazione del termine triennale di decadenza per l'iscrizione a ruolo, dal momento che il termine per l'esecutività del ruolo era scaduto il 31.12.2003, ai sensi dell'art. 17, comma 1, lett. a), d.P.R. n. 602/73, al riguardo invocandosi la disapplicazione della proroga sino al 31.12.2005 disposta, per le dichiarazioni presentate negli anni 2001 e 2002, con l'art. 1, comma 2-octies, L. n. 212/03, per la quale si chiedeva in via subordinata sollevarsi eccezione di illegittimità costituzionale o disporsi rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, ai sensi dell'art. 117 Trattato CE (ora art. 234 Trattato UE).

L'adita Commissione tributaria provinciale di Novara accoglieva il ricorso, osservando: che essendo sfociato il controllo ex art. 36-bis, d.P.R. n. 600/73 in una rettifica, con conseguente iscrizione a ruolo di imposte in misura superiore a quella dichiarata e liquidata, il ruolo assumeva natura anche impositiva, e non di mera riscossione; che la motivazione della cartella era effettivamente carente, da essa non evincendosi chiaramente quali fossero i sostituti di imposta che avevano proceduto alla presentazione del mod. 770/2001 (Commissione tributaria regionale del Piemonte e/o Consiglio di presidenza della giustizia tributaria), né il periodo assoggettato a controllo automatizzato, né le annualità prese a riferimento per il calcolo dell'imposta liquidata (erroneamente indicate in anni anteriori al biennio immediatamente precedente l'anno di imposta), né infine le modalità di calcolo della stessa; che con sentenza n. 280/05 la Corte costituzionale aveva dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 25, d.P.R. n. 602/73, laddove non fissava un termine di decadenza per la notifica della cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-bis, d.P.R. n. 600/73; che non poteva applicarsi l'art. 1, comma 5-bis, lett. c), D.L. n. 106/05 - che fissava il termine per la notifica della cartella al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione - in quanto nella specie

non si trattava di dichiarazione del contribuente ma del sostituto d'imposta, del cui adempimento il primo ben poteva non essere a conoscenza.

Con sentenza n. 46/36/08 del 30.6.2008 la Commissione tributaria regionale del Piemonte rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate e confermava la sentenza di prime cure, ritenendo che, "tra i vari motivi di doglianza del contribuente", fosse particolarmente fondato quello relativo al difetto di motivazione della cartella.

Per la cassazione della sentenza d'appello, depositata il 16.12.2008 e non notificata, l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso in data 24.12.2009-11.1.2010, affidato a due motivi.

L'intimato ha resistito con controricorso e proposto ricorso incidentale condizionato, notificato il 10.2.2010, articolato su quattro motivi, chiedendo la condanna dell'Agenzia delle entrate alla rifusione delle spese processuali e al risarcimento del danno per responsabilità aggravata ex art. 96 cod. proc. civ., nonché, in via subordinata, di sollevare l'eccezione di incostituzionalità o disporre rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE, secondo quanto già prospettato nei precedenti gradi di merito.

L'Agenzia delle entrate ha a sua volta resistito con controricorso e il ricorrente incidentale ha prodotto memoria per l'udienza del 3.6.2013, in cui la causa è stata però rinviata a nuovo ruolo, in attesa della decisione delle Sezioni Unite sulla questione della legittimità di una pronuncia resa dal Consiglio di Stato in causa in cui era parte un giudice appartenente alla medesima sezione del Consiglio di Stato, stante la sua analogia con la vicenda concreta.

Intervenuta l'attesa decisione (Cass. s.u., sent. n. 27847 del 12 dicembre 2013), la causa è stata infine discussa e trattenuta in decisione alla pubblica udienza del 6 ottobre 2014.

#### CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Preliminarmente il Collegio dà atto che, alla luce della pronuncia delle Sezioni Unite di questa Corte n. 27847/13 - emessa ai sensi dell'art. 362, primo comma, cod. proc. civ., in sede di impugnazione della sentenza con cui il Consiglio di Stato aveva ritenuto manifestamente infondata l'istanza di ricasazione di tutti i magistrati appartenenti a quello stesso organo giudiziario, nel processo amministrativo in cui erano parti dei consiglieri di stato - non sussistono ragioni ostative alla decisione della presente causa.

1.1. Le Sezioni Unite hanno ~~invero~~ **affermato**, tra l'altro, che le cause di astensione e ricasazione previste dal codice di rito sono sempre riferibili, direttamente o indirettamente, al singolo giudice, come persona fisica (conf. Cass. s.u. n. 20159/10 e n. 11142/12) e che, con riferimento ai parametri costituzionali concorrenti della terzietà del giudice e della ragionevole durata del

processo (art. 111, secondo comma, Cost.) nonché all'analogo parametro eurounitario del diritto a un equo processo (art. 6, primo comma, CEDU), i giudici - tanto amministrativi quanto ordinari - che si trovino a giudicare di una controversia che veda come parte, rispettivamente, un magistrato amministrativo od ordinario, offrono comunque le medesime garanzie di terzietà, fatte salve eventuali discipline speciali che pongano limiti ulteriori (come nel processo penale l'art. 11 cod. proc. pen., o in tema di equa riparazione l'art. 3, L. 24 marzo 2001, n. 89), tanto che la stessa Consulta ha respinto le censure volte ad estendere l'ambito di applicazione di siffatti criteri derogatori oltre i loro originari confini (Corte Cost. sent. n. 432/08; cfr. Corte Cost. n. 135/75, sulla c.d. giurisdizione domestica dei magistrati della Corte dei Conti).

1.2. Le Sezioni Unite hanno inoltre richiamato la statuizione del Giudice delle Leggi per cui "non si può ritenere che la semplice appartenenza del ricusato e dei giudici chiamati a decidere sulla ricusazione allo stesso collegio giudicante, e tanto meno allo stesso ufficio giudiziario o alla stessa sezione del medesimo, costituisca di per sé causa di compromissione dell'imparzialità dei decidenti (Corte Cost. n. 78/02)".

2. Passando all'esame del ricorso, con il primo motivo l'Agenzia delle entrate deduce la violazione dell'art. 7, L. n. 212/00 e dell'art. 3, DPR n. 600/73, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., formulando il quesito di diritto se, in base al combinato disposto delle suddette norme, <<possa ritenersi congruamente motivata la cartella di pagamento, notificata nel termine di quattro anni dalla presentazione, da parte del sostituto di imposta, del modello 770, nella quale sono indicati la categoria di reddito soggetta a tassazione, l'importo dello stesso e l'aliquota media applicata (correttamente calcolata sugli imponibili dei due anni precedenti - ossia il biennio 1998-1999 - ma, erroneamente riferita al biennio 1996-1997) o se siano necessarie, al fine di predisporre un'adeguata motivazione, ulteriori indicazioni>>.

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. Invero, la decisione impugnata si fonda sulla presenza, nella cartella per cui è causa, di una serie di imprecisioni ed errori tali da non consentire al contribuente "la verifica dell'iter logico giuridico seguito dall'Agenzia delle entrate o dal concessionario della riscossione per determinare l'ammontare dell'imposta". In particolare, oltre al dato decisivo dell'"errore nell'indicazione delle annualità prese in considerazione per determinare l'aliquota media del biennio precedente, al fine della sua applicabilità ai redditi sottoposti a tassazione separata", il giudice d'appello sottolinea che l'equivocità della motivazione dell'atto - laddove si legge che "i dati sono stati desunti da dati esposti dal sostituto d'imposta ... e/o nel quadro RM del modello unico 2001 o nel

*quadro F del modello 730/2001"* - finisce per renderla inammissibilmente "generica, utilizzabile per qualsiasi fattispecie, lasciando al contribuente, a distanza di tempo, l'incertezza circa il suo precedente comportamento", per poi aggiungere - *ad colorandum* - che "questi per molteplici ragioni potrebbe non aver più a disposizione copia o riferimenti del modello a suo tempo presentato, né può essere costretto ad un'ulteriore attività di ricerca per verificare la pretesa dell'ufficio impositore".

2.3. Questa essendo la *ratio decidendi* del giudice d'appello, la pretesa violazione delle norme implicate ~~pare~~ **fuori misura**. Infatti, quanto all'art. 7, primo comma, Statuto dei diritti del contribuente - peraltro significativamente intitolato "chiarezza e motivazione degli atti" - esso prescrive che "gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione"; quanto al terzo comma dell'art. 3, d.P.R. n. 600/73, esso prevede invece che "i contribuenti devono conservare, per il periodo previsto dall'articolo 43, le certificazioni dei sostituti di imposta, nonché i documenti probatori dei crediti di imposta, dei versamenti eseguiti con riferimento alla dichiarazione dei redditi e degli oneri deducibili o detraibili ed ogni altro documento previsto dal decreto di cui all'articolo 8". Non si vede dunque ~~in che~~ **in che** senso tali disposizioni siano state violate dal giudice di secondo grado, il quale si è limitato a descrivere, in concreto, le ragioni per le quali ha ritenuto - con una valutazione semmai opinabile e sindacabile sotto il profilo motivazionale - che la cartella *de qua* non fosse adeguatamente motivata, in relazione alla tutela apprestata dall'ordinamento al diritto di difesa del contribuente.

3. Con il secondo mezzo, la **ricorrente** lamenta l'omessa motivazione su un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ., sulla scorta del seguente "momento di sintesi": *<<Dica codesta Ecc.ma Corte se, dopo aver disposto l'espletamento di una consulenza tecnica d'ufficio - sulla base di un quesito formulato, nel quale si dava per scontato che l'indicazione del biennio di riferimento, di cui alla cartella di pagamento, era errata, dovendosi per tale biennio tener conto di altro periodo - il Giudice possa, senza dare conto dell'attività istruttoria svolta e del relativo esito, nella motivazione della sentenza, disattendere del tutto il parere espresso di CTU - assumendo nel<sup>l</sup> sentenza come punto decisivo della controversia l'errore materiale contenuto nella detta cartella (indicazione di un biennio - 1996-1997- in luogo di un altro -1998-1999-)- o, se sia viceversa, necessario che il Giudice indichi le ragioni in forza delle quali non<sup>a</sup> abbia ritenuto di aderire alle conclusioni*

alle quali è pervenuto il CTU, sulla scorta del quesito così come formulato dallo stesso Giudice >>.

3.1. Il motivo così come formulato è inammissibile.

3.2. In primo luogo, il preteso fatto controverso - l'errata indicazione delle annualità - non è decisivo, in quanto non rappresenta l'unica *ratio decidendi* (come visto la motivazione della cartella è stata ritenuta incongrua anche per l'equivocità delle fonti indicate); in secondo luogo, il motivo difetta di autosufficienza, in quanto non contiene la trascrizione delle risultanze della richiamata CTU (né apposite indicazioni per il suo agevole reperimento); infine, non rileva - a ben vedere - l'omessa motivazione sugli esiti della CTU, in quanto la corte territoriale ha incentrato la propria decisione sul dato oggettivo dell'errore materiale contenuto in cartella (l'indicazione di un biennio diverso da quello dovuto).

4. Il rigetto del ricorso rende superfluo l'esame dei quattro motivi del ricorso incidentale condizionato (tutti formulati congiuntamente per "omessa motivazione e violazione di legge ex art. 360, comma 1, n. 3 e 5 cod. proc. civ.") che ha proposto il contribuente, invero chiedendone espressamente l'esame "solo in caso di ritenuta fondatezza del ricorso principale".

5. Va però precisato - trattandosi di questione rilevabile d'ufficio - che il primo motivo di ricorso incidentale, con il quale si deduce il passaggio in giudicato del capo della sentenza di primo grado asseritamente non impugnato dall'amministrazione finanziaria (tardività della notifica della cartella), è inammissibile per difetto di autosufficienza, non contenendo la trascrizione dell'atto di appello dell'Agenzia delle entrate, tanto più che la sentenza della Commissione tributaria regionale - pur non richiamando le conclusioni dell'appellante - ha espressamente dichiarato "assorbite le altre ragioni, che non vengono pertanto esaminate", con ciò lasciando intendere che l'appello vertesse anche su questioni diverse da quella, esaminata, della motivazione dell'atto.

5.1. Ed in effetti, dall'esame dell'atto di appello - che il Collegio ha potuto rivenire all'interno del fascicolo della stessa parte controricorrente nonché ricorrente incidentale (doc. 1, "atti e documenti relativi al procedimento avanti la commissione tributaria regionale di Torino") - emerge chiaramente come l'amministrazione finanziaria avesse impugnato la sentenza di primo grado anche con riguardo alla "presunta tardività della notifica della cartella di pagamento"

6. In ordine alla richiesta di condanna dell'amministrazione per responsabilità aggravata ex art. 96 cod. proc. civ., al risarcimento, in via equitativa, "delle spese e dei fastidi, non certo bagatellari, conseguenti non solo al processo, ma anche alla illegittima iscrizione di ipoteca giudiziale", si osserva: in fatto, che non emergono profili di responsabilità aggravata per mala fede o

colpa grave nella condotta processuale dell'amministrazione ricorrente, né è stata fornita alcuna prova della dedotta iscrizione ipotecaria; ma soprattutto, in diritto, che è inammissibile la domanda di risarcimento dei danni cagionati nei pregressi gradi di giudizio, dovendo essa farsi "valere nel giudizio in cui i danni dedotti sono stati causati e non in sede di ricorso per cassazione, rientrando il relativo potere nella competenza funzionale ed inderogabile di quel giudice" (Cass., nn. 21194/14, 6550/13, 18344/2010, 15882/07, 5734/04).

7. Invero, le Sezioni Unite di questa Corte hanno avuto occasione di precisare, tra l'altro, che la responsabilità processuale aggravata ex art. 96 cod. proc. civ. - applicabile al processo tributario in virtù del generale rinvio di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2 - "disciplina un fenomeno endoprocessuale, prevedendo che la domanda è proponibile solo nello stesso giudizio dal cui esito si deduce l'insorgenza della detta responsabilità, non solo perchè nessun giudice può giudicare la temerarietà processuale meglio di quello stesso che decide sulla domanda che si assume, per l'appunto, temeraria, ma anche e soprattutto perchè la valutazione del presupposto della responsabilità processuale è così strettamente collegata con la decisione di merito da comportare la possibilità, ove fosse separatamente condotta, di un contrasto pratico di giudicati (Cass. nn. 9297 e 12952 del 2007, 18344 e 26004 del 2010). Ciò vale, ovviamente, per tutte le ipotesi disciplinate dall'art. 96 c.p.c., ed in particolare anche per quella prevista dal terzo comma" - introdotto dalla L. 18 giugno 2009, n. 69, art. 45, comma 12, ove applicabile *ratione temporis* - secondo il quale "in ogni caso, quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'art. 91, il giudice, anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata" (Cass. s.u., ord. n. 13899 del 2013).

8. In conclusione, il ricorso va respinto - con assorbimento dei motivi del ricorso incidentale condizionato - e la ricorrente va condannata alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità, liquidate in dispositivo. Le peculiarità della vicenda processuale giustificano invece la compensazione delle spese dei gradi di merito.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in € 2.300,00 (di cui € 200,00 per esborsi) oltre accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 6 ottobre 2014.