

Il commercialista telematico

RISVOLTI PROCESSUALI DELLA DECADENZA DEL POTERE IMPOSITIVO

- a cura dott. Angelo Buscema -

Anche nella fattispecie tributaria sono invocati due importanti istituti legati alla influenza del tempo sulle vicende giuridiche: prescrizione e decadenza.

La distinzione tra i due istituti è evidente: la prescrizione produce l'estinzione del diritto soggettivo per effetto dell'inerzia del titolare del diritto stesso che non lo esercita o non lo usa per il tempo determinato dalla legge. Il fondamento della prescrizione è, dunque, l'inerzia del titolare che fa ritenere abbandonato il diritto.

La decadenza, invece, implica l'onere del titolare di un diritto ad esercitarlo nel tempo prescritto dalla legge: il fondamento della decadenza consiste nella necessità obiettiva che l'esercizio di un diritto sia compiuto entro un termine perentorio.

La certezza del rapporto giuridico d'imposta esige che il potere di rettifica da parte dell'ufficio sia esercitato entro un periodo fissato ex lege; il fisco deve ultimare l'azione di controllo entro tempi già previsti per assicurare la certezza del rapporto giuridico. Il c.d. diritto alla tempestività dell'azione fiscale ovvero il diritto ad ottenere in tempi certi la conclusione dei procedimenti che lo riguardano è sancito dall'articolo 3, comma terzo, della legge n. 212/2000 (cd. Statuto dei diritti del contribuente). Il diritto a conoscere in termini temporali certi la pretesa fiscale consente al contribuente di valutarne l'impatto sulla propria vita privata o d'affari; un primo esame che deve essere effettuato nel momento in cui si riceve un atto impositivo riguarda il rispetto dei termini di accertabilità. I termini di decadenza variano in relazione delle singole leggi d'imposta. Essi rivestono carattere perentorio e, pertanto, l'accertamento notificato oltre la data prevista è inficiato da vizio insanabile. L'applicazione, per l'avviso di accertamento, delle norme sulle notificazioni, contenute nel codice di procedura civile, comporta anche l'applicazione dell'art. 156 del codice di procedura civile e del principio della sanatoria delle nullità degli atti per raggiungimento dello scopo, purché il conseguimento dello scopo

Il commercialista telematico

avvenga prima della scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del potere di accertamento (Cass. SS.UU. n. 19854 del 2004; Sent. n. 24962 del 23 settembre 2005 dep. il 25 novembre 2005 della Corte Cass. sez. tributaria).

La proposizione del ricorso avverso l'avviso di accertamento sana con effetto processuale ex tunc la nullità della notifica dell'avviso stesso ma non determina il venir meno della decadenza - eventualmente verificatasi medio tempore - della Amministrazione dal potere sostanziale di accertamento.

Giova osservare che i risvolti processuali della decadenza del fisco dal potere impositivo possono così essere riassunti, alla luce delle statuizioni del giudice di legittimità:

a) La decadenza dell'Amministrazione dal potere di accertamento, non rilevabile d'ufficio in quanto rimessa alla disponibilità della parte, non può essere eccepita dal contribuente mediante la presentazione di motivi aggiunti, in quanto l'integrazione dei motivi di ricorso è consentita, ex art. 24, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, soltanto in relazione alla contestazione di documenti depositati dalla controparte e fino ad allora non conosciuti e comunque entro 60 giorni dalla data in cui si è avuta notizia di tali documenti (Cassazione civile sentenza del 10/09/2007 n. 19000). L'eccezione di decadenza del fisco dal potere impositivo deve essere formulata necessariamente con un motivo specifico nel ricorso introduttivo di primo grado poiché non è possibile in riferimento all'eccezione stessa, la possibilità dell'integrazione dei motivi del ricorso ex articolo 24, secondo comma, del dlgs 546/92.

b) Le condizioni di validità dell'atto impositivo, quali prescritte dalle relative norme, vanno tenute distinte (logicamente e cronologicamente) dalle condizioni di validità della sua notificazione. Pertanto, l'irritualità della notificazione può essere fatta valere dal contribuente unicamente al fine di eccepire la decadenza dell'amministrazione dalla possibilità di esercitare la pretesa tributaria, o la prescrizione dell'azione, ovvero al fine di dimostrare la tempestività dell'impugnazione dell'atto, altrimenti il contribuente non ha interesse a dedurre un vizio della notificazione che non ridonda, di per sé, in vizio dell'avviso di accertamento (Cassazione sezione tributaria, sentenza del 3 novembre 2003 n.16407).

b) E' necessario sollevare in primo grado l'eccezione di decadenza de qua in modo non generico ma tramite motivi specifici poichè la CT Provinciale

Il commercialista telematico

che si faccia carico di prendere in considerazione motivi generici incorre nel divieto dell'ultra petizione ex articolo 112 del cpc mentre la CT Regionale che prenda in esame tale eccezione generica incorre nella violazione del divieto dello ius novorum di cui all'articolo 57 del Dlgs 546/92: la CT Regionale non può esaminare ed accogliere d'ufficio una eccezione rilevabile solo ad istanza di parte ma da questa sollevata in modo generico nel ricorso di primo grado.

c) L'eccezione di decadenza non può essere proposta per la prima volta in appello ex articolo 57 del dlgs 546/92. Il divieto dello ius novorum si estende alle eccezioni nuove; peraltro, oggetto della preclusione in esame sono le eccezioni in senso proprio ossia quelle che la CT Regionale può esaminare se non ad istanza di parte. L'eccezione di merito de qua, che non abbia formato oggetto di esame della CT Provinciale in quanto non proposta, è inammissibile in sede di appello; viceversa, le eccezioni processuali o di merito in senso largo (es. difetto di giurisdizione) possono essere prospettate come motivi di gravame, anche se non sono state proposte in primo grado, poichè trattasi d'eccezioni rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del processo. La sentenza di gravame che viola siffatto divieto, per aver posto a fondamento della pronuncia anche l'eccezione nuova de qua, che doveva essere dichiarata inammissibile d'ufficio, è nulla per error in procedendo.

d) Allorquando con la sentenza di primo grado venga respinta l'eccezione di decadenza dal potere impositivo e avverso tale capo non venga proposta impugnazione l'eccezione deve ritenersi rinunciata e sul relativo capo si forma il giudicato parziale interno, con la conseguenza che l'eccezione è definitivamente preclusa (in tal senso Cassazione sez. 3 sentenza 750 del 24/01/2000). Per effetto del giudicato interno si forma una preclusione processuale interna che incide sui limiti oggettivi del giudice del gravame, che è investito della cognizione di altri capi della domanda espressamente riproposti; resta precluso al giudice del gravame il riesame di questioni decise o assorbite dal giudice di primo grado e non riproposte in modo specifico in sede di gravame con le forme previste.

La CT Regionale che decide sul capo di merito non impugnato ovvero passato in giudicato interno incorre nel vizio di ultrapetizione ex articolo 112 del CPC, rilevabile anche d'ufficio nel giudizio di legittimità; viceversa, non può essere tacciata di omessa pronuncia la CT Regionale che non decide su una questione prospettata in primo grado ma passata in

Il commercialista telematico

giudicato interno per non essere stata riproposta in sede di gravame.

e) Il contribuente pienamente vittorioso nel merito in primo grado per avere la CT Provinciale accolto nel merito il ricorso non ha l'onere di proporre, in ipotesi di gravame formulato dal soccombente ufficio, appello incidentale specifico per richiamare in discussione l'eccezione di decadenza dell'ufficio dal potere impositivo che risulti superata o assorbita, difettando di interesse al riguardo, ma è soltanto tenuta a riproporla espressamente nel nuovo giudizio in modo chiaro e preciso, tale da manifestare, in forma non equivoca, la sua volontà di chiederne il riesame, al fine di evitare la presunzione di rinuncia derivante da un comportamento omissivo, ai sensi dell'art. 346 cod. proc. Civ. (Cassazione, sezione tributaria, sentenza 27 gennaio 2003 n.1161).

Angelo Buscema

3 Settembre 2007

ALLEGATO:

Corte di Cassazione, sez. Tributaria, sent. 10 settembre 2007, n. 19000

Svolgimento del processo

1.1. Il Comune di Roma ricorre contro la sig.ra FJ. per ottenere la cassazione della sentenza indicata in epigrafe. La parte intimata resiste con controricorso.

1.2. In fatto, la sig.ra F., esercente attività di vendita al minuto di articoli sanitari, ha impugnato una cartella di pagamento con la quale le veniva intimato il pagamento della tassa di smaltimento dei rifiuti solidi urbani e tributo provinciale, per l'anno 1997. A sostegno dell'originario ricorso, deduceva la errata identificazione del soggetto passivo, la violazione del principio di capacità contributiva, in quanto l'area utilizzata (mq. 490) era inferiore a quella calcolata dal Comune (mq. 1350), e la nullità della cartella, perchè notificata tardivamente. La Commissione tributaria adita in primo grado ha accolto in parte il secondo motivo, sul rilievo che una parte della superficie complessiva di mq.

1350 era scoperta e, quindi, doveva beneficiare della riduzione dell'aliquota nella misura del 50%. La sentenza di primo grado è stata impugnata da entrambe le parti, con appello principale del Comune ed incidentale della contribuente. La Commissione tributaria regionale ha rigettato l'appello principale del Comune ed ha accolto l'appello incidentale della contribuente, sul rilievo che la cartella impugnata non era stata preceduta dalla notifica dell'avviso di accertamento, in violazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 71.

1.3. A sostegno dell'odierno ricorso, illustrato anche con memoria depositata ex art. 378 c.p.c., il Comune di Roma denuncia la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 56 e 57 in quanto il motivo di appello accolto (ritenuto assorbente rispetto ad ogni altra questione), relativo alla omessa preventiva notifica dell'avviso di accertamento ed omessa motivazione, era stato proposto per la prima volta in appello (1 motivo). Denuncia altresì, in subordine, la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, artt. 70 e 71, in quanto erroneamente i giudici di merito hanno scambiato una istanza della contribuente per una denuncia di variazione (2 motivo) e, infine, la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 328 del 1997, art. 6 (3 motivo).

1.4. Con ordinanza depositata il 10 settembre 2004, questa sezione, rilevato che il Comune di Roma si è costituito in giudizio in persona del sindaco sulla base di una determinazione del dirigente responsabile dell'Unità organizzativa tributi, ha sollecitato l'intervento delle SS.UU. per la soluzione del contrasto

Il commercialista telematico

giurisprudenziale esistente in ordine alla persistenza della necessità, nel nuovo ordinamento degli enti locali, della autorizzazione al sindaco a stare in giudizio in nome e per conto del Comune e, nel caso di soluzione positiva del quesito, in ordine alla possibilità che lo statuto comunale disciplini la materia delle autorizzazioni alle liti attribuendo la relativa determinazione a dirigenti dell'amministrazione, nonché in ordine alla operatività in relazione allo statuto del principio generale ' iura novit curia.

Con sentenza 12868/05, le SS.UU. hanno ritenuto ammissibile il ricorso del Comune di Roma, sul rilievo che nel quadro della trasformazione dell'impianto istituzionale operato dalla Legge Costituzionale n. 3 del 2001, il D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, ha perso l'originaria connotazione di legge organica di sistema, essendo venuta meno la norma costituzionale di riferimento costituita dall'art. 128 Cost., perciò si deve ritenere che tale testo unico, nell'attribuire al sindaco la rappresentanza dell'ente non precluda la possibilità che altri soggetti, espressamente indicati nello statuto, siano chiamati a rappresentare il Comune nelle liti attive e passive, conferendo i relativi mandati.

Il ricorso è stato rimesso a questa sezione per la trattazione del merito.

Motivi della decisione

2.1. Il ricorso appare fondato in relazione al primo motivo.

2.2. Preliminarmente, va rilevato che il secondo motivo di ricorso, peraltro formulato in via subordinata, è inammissibile perchè involge valutazioni di merito (relative alla interpretazione di atti amministrativi dell'accertamento tributario) precluse a questa Corte.

2.3. Dall'esame del ricorso introduttivo, consentito in tema di error in procedendo, non risulta che la contribuente, nell'impugnare la cartella abbia eccepito anche l'omessa preventiva notifica dell'avviso di accertamento, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 71. Pertanto, la nuova censura non era ammissibile, e non poteva/doveva essere esaminata dai giudici di appello, ostandovi il disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57.

La parte resistente eccepisce che il tema della mancanza della motivazione della cartella (e, quindi, dell'omessa notifica di un motivato atto di accertamento) sarebbe stato introdotto con memoria aggiunta depositata ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 24. La tesi difensiva della contribuente non può essere condivisa: "In tema di contenzioso tributario, la decadenza dell'Amministrazione dal potere di accertamento, non rilevabile d'ufficio in quanto rimessa alla disponibilità della parte, non può essere eccepita dal contribuente mediante la presentazione di motivi aggiunti, in quanto l'integrazione dei motivi di ricorso è consentita dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 24, comma 2, soltanto in relazione alla contestazione di documenti depositati dalla controparte e fino ad allora non conosciuti (e, comunque entro sessanta giorni dalla data in cui si è avuta notizia di tali documenti)" (Cass. civ., Sez. V, 25/11/2005, n. 24970; conf. 18802/2006).

2.4. La illegittima ratio decidendi adottata dalla Commissione tributaria regionale, in relazione alla insussistenza di un atto presupposto obbligatorio, ha fatto sì che gli stessi giudici di appello ritenessero (erroneamente) assorbita ogni altra questione.

Pertanto, il terzo motivo del ricorso, relativo alla quantificazione del tributo (anche questo proposto in via subordinata) resta assorbito.

2.5. Conseguentemente, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Lazio, per le valutazioni di merito, nel rispetto del principio di diritto sopra affermato. Il giudice del rinvio provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità, ai sensi dell'art. 385 c.p.c., comma 3.

P.Q.M

La Corte dichiara inammissibile il secondo motivo di ricorso, accoglie il primo, assorbito il terzo. Cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della commissione tributaria regionale del Lazio.