

## **Corte di Cassazione, sez. Tributaria, sent. 7 gennaio 2004, n. 10**

### *Svolgimento del processo*

L'Ufficio delle Imposte Dirette di Napoli notificava il 21.8.1989 a B. C. G. una cartella di pagamento con la quale recuperava a tassazione ai fini irpef per l'anno 1983, ai sensi dell'art. 36 bis DPR 600/1973 l'importo di Lire 155.945.000, a titolo di plusvalenza da cessione di quota societaria. Il ricorso proposto dalla contribuente avverso la relativa iscrizione a ruolo veniva rigettato dalla Commissione Tributaria di primo grado di Napoli con decisione n. 89/04/94, poi confermata dalla Commissione Tributaria Regionale della Campania con sentenza n. 71/15/98 depositata l'1.4.1998. La B. C. ha proposto avverso tale sentenza ricorso per cassazione, sostenuto da quattro motivi. L'Amministrazione Finanziaria dello Stato - cui il ricorso è stato notificato in data 17.5.1999 - non si è costituita.

### *Motivi della decisione*

Con un primo motivo la ricorrente deduce omessa pronuncia sul primo dei motivi di appello, con il quale era stata dedotta la illegittimità della iscrizione a ruolo ai sensi del menzionato art. 36 bis, sotto il profilo della non ricorrenza dei presupposti previsti dalla norma per il relativo recupero a tassazione: nella specie la pretesa erariale trovando ragione non su un controllo contabile o su una correzione di errori del contribuente ma su un vero e proprio accertamento di maggior reddito.

Con un secondo motivo la ricorrente lamenta che la CTR non abbia fornito alcuna spiegazione delle ragioni per cui ha ritenuto - in contrasto con la deduzione della parte privata - che la cartella di pagamento fosse adeguatamente motivata.

Con un terzo motivo la ricorrente si duole per un verso che la CTR abbia affermato la natura ordinatoria del termine di cui all'art. 25 comma primo DPR 602/1973 (fissato all'esattore per la notifica della cartella di pagamento) senza però dare alcuna giustificazione di tale convincimento; per altro verso, che abbia ritenuto infondato il motivo di appello circa la intassabilità della plusvalenza da cessione di quote sociali, senza tuttavia dare alcun conto delle ragioni addotte dalla contribuente e in particolare della circostanza che non basta presumere l'intento speculativo, occorrendo invece accertare in concreto che la cessione venne palesemente preordinata al conseguimento di un lucro.

Con un quarto motivo la ricorrente contesta la soluzione dei Giudici di appello circa la natura ordinatoria del termine di cui all'art. 36 bis DPR 600/1973 per effetto della norma interpretativa di cui all'art. 28 L. 449/1997.

A suo avviso detto art. 28 non sarebbe applicabile nella fattispecie, in virtù del principio *tempus regit actum* (e cioè di non retroattività) proprio delle norme di carattere tributario.

Il carattere pregiudiziale della questione introdotta con il terzo motivo di ricorso circa la natura non meramente ordinatoria del già menzionato termine ex art. 25 comma primo DPR 602/1973 ne impone l'esame con carattere di priorità.

La doglianza è fondata.

Va premesso che l'art. 25 del DPR 602/1973 (nel testo, qui applicabile *ratione temporis*, anteriore alle modifiche apportate dall'art. 11 D.Lgs.vo 46/1999, con effetti dall'1.7.1999; e poi dall'art. 1 comma primo lett. b) D.Lgs.vo 193/2001, con effetti dal 29.6.2001) prevede, per quanto qui rileva, che "l'esattore, non oltre il giorno cinque del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo gli è stato consegnato, deve notificare al contribuente la cartella di pagamento".

Orbene, il convincimento dei Giudici di appello circa la natura meramente ordinatoria del termine in questione in se stesso effettivamente non risulta essere stato oggetto di specifica motivazione.

Al riguardo, nella sentenza ci si limita a rilevare che il contribuente sarebbe comunque tutelato in sede giurisdizionale, potendo proporre rituale ricorso nei termini avverso la iscrizione, ancorché non si sia verificata la notifica nei cinque giorni.

Senonché, il rilievo della CTR non coglie il nocciolo della questione sottoposta al suo esame, rappresentato dalla decadenza o meno dell'A.F. dalla propria pretesa per effetto della mancata osservanza da parte dell'esattore del termine in questione e non dalla possibilità o meno per il contribuente di ricorrere in sede giurisdizionale avverso la cartella tardivamente (rispetto all'ora indicato termine) notificatagli.

Venendo quindi all'effettivo thema decidendi, ritiene il Collegio che al termine in questione debba attribuirsi natura perentoria.

A tanto conducono la formulazione letterale ed il tenore logico delle espressioni usate dal legislatore, in precedenza riportati, da cui è dato evincere in modo non equivoco l'obbligo per l'esattore di notificare la cartella di pagamento entro il termine fissato.

D'altro canto, la natura perentoria dell'indicato termine (desumibile anche dalla funzione che al termine stesso è assegnata, nella specie da individuarsi all'evidenza nella necessità di non lasciare il contribuente soggetto alla verifica di cui all'art. 36 bis DPR 600/1973 esposto indefinitamente all'azione esecutiva del Fisco: Cass. 7662/1999) - determinante, ove non rispettato, la decadenza dell'A.F. dal diritto di far valere la propria pretesa - è stata autorevolmente ribadita dalla Corte Costituzionale (ordinanza n. 107/1993), che in proposito ha sottolineato essere tale interpretazione l'unica costituzionalmente legittima in relazione agli artt. 3 e 24 della Costituzione.

L'accoglimento della censura in esame ha carattere assorbente rispetto ad ogni ulteriore questione introdotta in causa.

La sentenza impugnata va pertanto cassata, in relazione al motivo accolto.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 comma primo cpc.

Ritiene la Corte, per le medesime ragioni poste a base della pronuncia di accoglimento del terzo motivo del ricorso per cassazione, che il ricorso della contribuente introduttivo del giudizio innanzi alla Commissione Tributaria di primo grado (ricorso con il quale era stata dedotta anche la nullità della cartella di pagamento per violazione del termine ex art. 25 DPR 602/1973) sia fondato e pertanto da accogliere.

Quanto alle spese dell'intero giudizio, si ravvisano giusti motivi di compensazione delle stesse.

*P.q.m.*

La Corte, accoglie il terzo motivo di ricorso, assorbiti gli altri; cassa la impugnata sentenza e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della contribuente; dichiara compensate le spese dell'intero giudizio.