

## **Corte di Cassazione, sez. Tributaria, sent. 16 settembre 2005, n. 18415**

### *Svolgimento del processo*

M. D. D. ha impugnato in data 16 giugno 1998 una cartella esattoriale derivante da iscrizione a ruolo di Lire 899.420 per l'anno 1991, eccependo il difetto di motivazione della cartella impugnata, nella quale risultavano incomprensibili le ragioni del recupero, e la violazione degli artt. 17 del DPR 602/73 e 36 bis del DPR 600/73, relativi ai termini di emissione della cartella stessa.

Nel costituirsi l'Ufficio ha spiegato che la ripresa a tassazione derivava dall'obbligo alimentare che il contribuente si era assunto in sede di separazione avanti al tribunale di Torino, per una somma che era stata interamente portata in deduzione, mentre la deducibilità doveva essere applicata solo per il 50% come da istruzioni ministeriali.

I giudici tributari di primo grado hanno respinto il ricorso introduttivo e la loro pronuncia è stata confermata dalla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, che con sentenza 4 dicembre 2001 ha affermato che la motivazione della cartella poteva avvenire "per relationem", mentre il termine di cui all'art. 36 bis DPR 600/73 doveva considerarsi ordinatorio e quindi legittima l'iscrizione a ruolo avvenuta nel più ampio termine di cui all'art. 17 del DPR 602/73.

M. D. D. chiede la cassazione di tale sentenza sulla base di cinque motivi illustrati da memoria. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate resistono con controricorso.

### *Motivi della decisione*

Col primo motivo, adducendo violazione dell'art. 3, comma primo e terzo della L. 7 agosto 1990 n. 241, nonché vizio di motivazione, il contribuente nel riportare i dati espressi nella cartella (consistenti nei soli codici numerici, senza alcuna nota di accompagnamento), insiste nella censura di illegittimità della cartella esattoriale, non sussistendo in essa neppure la motivazione "per relationem" affermata dalla Commissione regionale, avendo l'Ufficio tentato di integrare il contenuto della cartella stessa soltanto in sede contenziosa, senza allegare peraltro alcun atto relativo all'asserita attività istruttoria svolta dall'Ufficio.

Col secondo motivo, il ricorrente si duole della violazione dell'art. 17 del DPR 602/73, oltretutto di difetto di motivazione della sentenza impugnata, perché, riferendosi la ripresa alla dichiarazione 1990, il termine quinquennale era stato superato, essendo stato il ruolo formato nel 1997, ed emessa la cartella nel 1998, con un ritardo di due anni sul quinquennio previsto.

Col terzo motivo, il ricorrente lamenta la violazione dell'art. 36 bis comma 1 DPR 600/73, nonché vizio di motivazione della sentenza impugnata perché l'Ufficio avrebbe dovuto far riferimento ad altra norma.

Col quarto motivo, si ribadisce una circostanza introdotta in grado d'appello, circa il difetto di legittimazione processuale del soggetto che aveva sottoscritto l'atto di costituzione dell'Ufficio, che non era né il Direttore né il rappresentante dell'Agenzia fiscale Centrale o Locale, ma un semplice funzionario, privo del potere di rappresentare l'Ente, e ciò in violazione degli artt. 66, 67 primo comma lett. A e 68 del D.Lgs. 30 luglio 1999 n. 300, dell'art. 4 della delibera 30 novembre 2000 di regolamentazione dell'ordinamento interno delle Agenzie Fiscali, degli artt. 1 e 4 del R.D. 262 del 1942, dell'art. 7, terzo e quarto comma della L. 15 ottobre 1986 n. 664 e dell'art. 10, comma 2 della L. 18 ottobre 2001 n. 383.

Col quinto motivo, infine il ricorrente ribadisce la violazione degli artt. 13 e 16 lett. F) del D.Lgs. 3 febbraio 1993 n. 29, per avere la Commissione regionale omesso di pronunciare in ordine al dedotto difetto di rappresentanza del funzionario di cui al quarto motivo.

I primi due motivi di ricorso, che saranno esaminati congiuntamente, sono fondati.

E' pacifico infatti che la cartella impugnata riportava, in maniera criptica, i soli codici del tributo richiesto, mentre l'Ufficio ha illustrato soltanto in sede contenziosa la complessa fattispecie (la deducibilità di assegno di separazione da dividere fra moglie e figlio) che aveva dato luogo alla riduzione della detrazione, fattispecie necessariamente sottoposta ad un'attività istruttoria e accertativa la quale, seppure sintetizzata ai sensi dell'art. 36 bis cit. DPR, richiedeva pur sempre un chiaro riferimento alla natura e ai motivi del recupero a tassazione, non competendo al cittadino la ricostruzione dell'operato dell'Ufficio attraverso difficili, se non impossibili, operazioni interpretative di codici e numerazioni (Cass. 14306/1999; 16875/2003). Alla cartella di pagamento debbono infatti ritenersi comunque applicabili i principi di ordine generale indicati per ogni provvedimento amministrativo dall'art. 3 della L. 7 agosto 1990 n. 241 (espressamente recepiti, per la materia tributaria, dall'art. 7 della L. 212/2000), ponendosi una diversa interpretazione in insanabile contrasto con l'art. 24 Cost., tanto più quando una cartella, quale quella di cui è causa, non sia stata preceduta da un avviso di accertamento, motivato con riferimento alla istruttoria che lo stesso Ufficio ha ammesso di aver compiuto. Né si comprende a quale elemento la sentenza impugnata si riferisca, allorché parla di motivazione "per relationem" della cartella in questione.

Il primo motivo di ricorso va pertanto accolto, analogamente al secondo, perché, se è vero che non è più in discussione, dopo l'intervento della Corte Costituzionale (C. Cost. 229/99) il carattere ordinatorio del termine di cui all'art. 36 bis DPR 600/73, è vero altresì che non essendo concepibile che il cittadino resti soggetto "sine die" al potere dell'Amministrazione, va ricercato il termine - necessariamente di decadenza, - entro cui circoscrivere l'azione accertatrice dell'Amministrazione Finanziaria.

Tale termine è stato da questa Corte individuato in quello previsto dall'art. 17 comma 1 DPR 602/73 per l'iscrizione a ruolo delle rettifiche c.d. formali, cioè effettuate su errori materiali o di calcolo compiuti dall'Amministrazione, mentre allorché il recupero a tassazione si identifichi, come nella specie, con un'attività anche accertativa, per cui l'utilizzazione delle modalità di cui all'art. 36 bis cit. DPR non prevale sulla necessità di adeguata contestazione della imposta ritenuta dovuta dal contribuente, nello stesso termine va effettuata oltre all'iscrizione a ruolo, anche la notifica della cartella al contribuente (S.U. 21498/2004), riguardando peraltro l'opposizione del contribuente, in un caso siffatto, non meri vizi formali della cartella, ma la sostanzialità della pretesa erariale.

Nel caso in esame, essendo la iscrizione a ruolo avvenuta (secondo le affermazioni del ricorrente, non smentite dalla difesa erariale in sede di controricorso) nel 1997, rispetto alla dichiarazione del 1990, il termine di cui al cit. art. 17 appare ampiamente violato dall'Amministrazione.

I primi due motivi di ricorso debbono dunque essere accolti, mentre deve essere dichiarato inammissibile il terzo motivo, perché privo di autosufficienza, in quanto non esplicativo delle ragioni di doglianza.

L'accoglimento dei primi due motivi di ricorso comporta la cassazione della sentenza impugnata, con assorbimento del quarto e quinto motivo.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti, la causa può essere decisa nel merito, con l'accoglimento del ricorso introduttivo del contribuente.

Sussistono giusti motivi di compensazione delle spese dell'intero giudizio.

*P.q.m.*

La Corte accoglie i primi due motivi di ricorso, dichiara inammissibile il terzo ed assorbiti il quarto ed il quinto cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo del contribuente.

Compensa le spese dell'intero giudizio.