

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 24 febbraio 2022, n. 6267

Rilevato che:

1. Risulta dalla sentenza impugnata e dal ricorso che M.D.N. impugnò la cartella di pagamento emessa ex art. 36-bis d.P.R. n. 600 del 1973, con la quale gli era stato intimato il pagamento di interessi e sanzioni per il ritardato versamento dell'importo dell'Irpef 2006, dovuta a titolo di tassazione separata, di cui alla precedente comunicazione inviataagli dall'Amministrazione.

Assumeva il contribuente che la precedente comunicazione, che richiedeva il pagamento entro i successivi trenta giorni, non gli era stata ritualmente notificata, ma trasmessa, con raccomandata consegnata («ad inizio agosto 2009», si dice nel ricorso) al portiere dello stabile in cui risiedeva, e che egli aveva provveduto tempestivamente al relativo versamento («in data 31 agosto 2009», secondo il ricorso) una volta ricevuto l'atto. Erroneamente, pertanto, la cartella indicava quale data della ricezione della predetta comunicazione il 23 luglio 2009 e, pertanto, considerava tardivo il relativo pagamento e richiedeva di conseguenza gli accessori e le sanzioni. L'adita Commissione tributaria provinciale di Roma rigettò il ricorso.

Proposto appello dal contribuente, la Commissione tributaria regionale del Lazio, con la sentenza n. 678/22/15, depositata il 5 febbraio 2015, lo ha «rigettato», rilevando nella motivazione che «la censura posta a fondamento dell'appello appare inammissibile in quanto essa doveva essere fatta valere avverso la comunicazione irregolarmente portata a conoscenza del contribuente e non nei confronti della cartella esattoriale di pagamento, oggetto di successivo procedimento del tutto autonomo da quello contestato dall'appellante (Cass. civ. ,V,11 maggio 2012 n. 7344 ult. parte);».

Avverso quest'ultima decisione ha proposto ricorso per cassazione il contribuente, affidandolo a tre motivi, successivamente illustrato con deposito di memoria. L'Agenzia delle entrate si è costituita al solo scopo di partecipare all'eventuale udienza di discussione. Equitalia Sud s.p.a. è rimasta intimata.

Considerato che:

1. Con il primo motivo di ricorso il contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la nullità della sentenza impugnata, in ordine alla ritenuta inammissibilità del ricorso introduttivo proposto contro la cartella di pagamento, conseguente, secondo la CTR, alla mancata impugnazione, da parte del contribuente, della precedente comunicazione.

Il motivo, da qualificarsi come denuncia di un vizio di natura processuale, è fondato. Invero esso attinge l'unica *ratio decidendi* espressa nella motivazione della sentenza impugnata a supporto del mancato accoglimento dell'appello, ovvero la ritenuta inammissibilità del ricorso introduttivo del contribuente (che invece, come nota la stessa CTR, era stata rilevata solo in via «subordinata» dalla sentenza di primo grado), che avrebbe dovuto impugnare piuttosto la comunicazione.

Al riguardo, è vero che come, come ha rilevato la stessa CTR, secondo la giurisprudenza di questa Corte, «In tema di impugnazione di atti dell'amministrazione tributaria, nonostante l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, i principi costituzionali di buon andamento della p.a. (art. 97 Cost.) e di tutela del contribuente (art. 24 e 53 Cost.) impongono di riconoscere l'impugnabilità di tutti gli atti adottati dall'ente impositore che



portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, senza necessità di attendere che la stessa si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dalla norma su richiamata, e tale impugnazione va proposta davanti al giudice tributario, in quanto munito di giurisdizione a carattere generale e competente ogni qualvolta si controversa di uno specifico rapporto tributario. Ne consegue che anche la comunicazione di irregolarità ex art. 36 bis, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, portando a conoscenza del contribuente una pretesa impositiva compiuta, è immediatamente impugnabile innanzi al giudice tributario.» (Cass. 11/05/2012, n. 7344; conformi, ex plurimis, Cass. 19/02/2016, n. 3315).

Tuttavia, «In tema di contenzioso tributario, l'impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, il quale, tuttavia, abbia natura di atto impositivo (nella specie, le fatture TIA), è una facoltà e non un onere, il cui mancato esercizio non preclude la possibilità d'impugnazione con l'atto successivo (nella specie, la cartella di pagamento).» (Cass. 18/07/2016, n. 14675; conformi, ex plurimis, Cass. 02/11/2017, n. 26129; Cass. 06/10/2017, n. 23469; Cass. 21/01/2020, n. 1230).

Non si è conformata a tali principi la CTR nel ritenere, pronunciandosi nella sostanza esclusivamente in rito, che la mancata impugnazione della comunicazione *de qua* precludesse al contribuente la proposizione del ricorso introduttivo contro la successiva cartella (con il quale, peraltro, contestando il quomodo ed il quando della precedente comunicazione, il ricorrente censurava, a torto o a ragione che sia, la legittimità del procedimento che aveva condotto all'emissione della cartella impugnata e lo stesso presupposto della pretesa impositiva intimata per interessi e sanzioni da ritardato pagamento).

La sentenza impugnata va quindi cassata, con rinvio al giudice a quo, per i necessari accertamenti in fatto ed in diritto, rimasti preclusi dalla preliminare rilevazione di inammissibilità del ricorso introduttivo.

2. Sono invece inammissibili il secondo motivo (con il quale il contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 5, cod. proc. , l'omesso esame «della rilevanza dell'art. 6 dello Statuto del Contribuente che impone la notifica di tutti gli atti di natura tributaria») ed il terzo (con il quale il contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 5, cod. proc. , l'omesso esame «della violazione degli artt. 139/4, 149/3, 160 c.p.c., 12 e 14 l. 890/1982»).

Infatti, quale che sia il loro effettivo contenuto -e, di conseguenza, la loro qualificazione, anche a prescindere dalle relative rubriche- essi introducono, comunque, censure estranee all'unica *ratio decidendi* espressa dalla CTR che, rilevata l'inammissibilità a monte del ricorso introduttivo contro la cartella di pagamento impugnata dal contribuente, ha esaurito, e non esercitato ulteriormente, la propria *potestas decidendi*.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo di ricorso e dichiara inammissibili il secondo ed il terzo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

