



REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto: IVA - Accertamento

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE CIVILE V

3559

09

R.G.N. 8846/2005

Cron. 3559

composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Fabrizio	Miani Canevari	Presidente
Sergio	Bernardi	Consigliere
Eugenia	Marigliano	Consigliere
Achille	Meloncelli	Rel. Consigliere
Mario	Bertuzzi	Consigliere

Rep.

Ud. 03.11.2008

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso rgn 8846/2005, proposto dalla Società

snc, di seguito "Società", in persona del legale rappresentante in carica, signor , rappresentata e difesa dagli avv.

, presso il quale è elettivamente domiciliata in

Roma, ;

- ricorrente -

contro

il Ministero dell'economia e delle finanze, in persona del Ministro in carica,

domiciliato presso l'avvocatura generale dello Stato in Roma, Via dei Portoghesi 12,

- intimato e controricorrente -

e contro

3982  
28

M 1



l'Agenzia delle entrate di Suzzara (MN), in persona del legale rappresentante in carica, con sede in Suzzara, \_\_\_\_\_ ;

- intimata -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale (CTR) di Milano, Sezione di Brescia, 5 ottobre 2004, n. 61/64/04, depositata il 23 novembre 2004;

udita la relazione sulla causa svolta nell'udienza pubblica del 3 novembre 2008 dal Cons. Achille Meloncelli;

udito l'avv. \_\_\_\_\_ per la Società;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Riccardo Fuzio, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

#### *Svolgimento del processo*

1.1. Il 1°-6 aprile 2005 è notificato alle amministrazioni finanziarie intimata un ricorso della Società per la cassazione della sentenza descritta in epigrafe, che ha dichiarato inammissibile l'atto di costituzione in giudizio della Società in sede del giudizio di rinvio dalla Corte di cassazione in tema di IVA 1989-1991.

1.2. Il 7 giugno 2005 è notificato alla Società il controricorso del Ministero dell'economia e delle finanze e dell'Agenzia delle entrate.

2. I fatti di causa sono i seguenti:

- a) l'11 novembre 1993 l'Ufficio IVA di Mantova notifica alla Società tre avvisi di rettifica dell'IVA 1989-1991;
- b) la CTP di Mantova accoglie i ricorsi, previamente riuniti della Società;
- c) la CTR di Milano accoglie parzialmente l'appello dell'Ufficio IVA di Mantova;



d) il ricorso per cassazione della Società è accolto da questa Corte con sentenza 27 agosto 2001, n. 11274, che rinvia la causa per il riesame della controversia;

e) <<il 20 giugno 2002 la Società deposita un atto di costituzione in giudizio con allegato un fascicolo contenente documentazione varia e copia del ricorso in riassunzione avanti alla CTR della Lombardia, notificato con raccomandate del 3.6.2002 all' Agenzia delle Entrate di Mantova – Ufficio Iva, in persona del capo ufficio e alla stessa Agenzia c/o l'Avvocatura Distrettuale dello Stato, in Via S. Caterina, n. 16, di Brescia>> (sentenza impugnata, pagina 2, righe 26-30);

f) la CTR di Milano, Sezione di Brescia, dichiara inammissibile l'atto di costituzione in giudizio depositato il 20 giugno 2002.

3. La sentenza della CTR, oggetto del ricorso per cassazione, è così motivata:

a) <<l'Ufficio competente in materia di Iva per le pratiche riguardanti il Comune di Gonzaga ... è l' Agenzia delle entrate di Suzzara (MN)>>;

b) <<in tema di contenzioso tributario, l'omissione della consegna o spedizione del ricorso all'ufficio tributario competente determina, ai sensi degli articoli 22 e 16 del D Lgs n. 546/1992, l'inammissibilità del ricorso, rilevabile d'ufficio dal giudice, anche se copia dello stesso sia stata consegnata o spedita ad altro ufficio appartenente alla stessa amministrazione finanziaria>>;

c) <<inapplicabile, d'altro canto, al fine di evitare la declaratoria d'inammissibilità, è l'art. 2, comma 3 del DPR 24 novembre 1971, n. 1199 ... per-



ché tale norma vale soltanto per i ricorsi amministrativi e non anche per quelli giurisdizionali>>.

4. Il ricorso per cassazione della Società è sostenuto con tre motivi d'impugnazione e si conclude con la richiesta che sia cassata la sentenza impugnata, con vittoria di spese.

5. Resistono con controricorso il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle entrate, le quali concludono per il rigetto del ricorso.

#### *Motivi della decisione*

6. In via preliminare dev'essere dichiarata l'inammissibilità del controricorso per tardività. Esso, infatti, è stato notificato il 7 giugno 2005, per contraddire un ricorso per cassazione notificato il 6 aprile 2005, cosicché il termine di venti giorni dalla scadenza del termine per il deposito del ricorso, che, ai sensi dell'art. 370.1.1 cpc, sarebbe scaduto il 16 maggio 2005, è stato ampiamente superato.

7.1. Con il primo motivo d'impugnazione si denunciano la violazione e la falsa applicazione di norme di diritto.

7.2. La Società sostiene, al riguardo, che sulla base dell'evoluzione della normativa che ha determinato la successione delle Agenzie fiscali al Ministero delle finanze, la riassunzione della causa dopo il rinvio dalla Corte di cassazione sarebbe stato effettuato validamente, perché l'atto di riassunzione sarebbe stato notificato all'Agenzia delle entrate di Mantova sia alla sua sede sia presso l'Avvocatura dello Stato di Brescia. Essa, inoltre, precisa: <<Vero è che la giusta destinataria del ricorso forse era la Agenzia delle Entrate di Suzzara (MN) anziché quella di Mantova; ma la contribu-



te, che si era vista notificare gli avvisi di rettifica dall'Ufficio IVA di Mantova e si era trovata di fronte, in Commissione Tributaria di primo grado, lo stesso Ufficio, il quale aveva interposto appello ed aveva partecipato anche alla discussione avanti la Commissione Tributaria Regionale di Milano, non poteva immaginare che, con un provvedimento non pubblicato secondo forme che lo rendessero ufficialmente noto, la trattazione del ricorso era stata trasferita dall'Agenzia delle Entrate di Mantova alla Agenzia delle Entrate di Suzzara (MN)>>.

7.3. Il motivo è fondato per le ragioni qui di seguito esposte.

In fatto è accaduto che, in pendenza del giudizio di cassazione conclusosi con la sentenza di questa Corte 27 agosto 2001, n. 11274, l'organizzazione dell'amministrazione finanziaria è stata radicalmente modificata in attuazione del DLgs 30 luglio 1999, n. 300: la tradizionale organizzazione per ministeri, articolata in organi centrali e in organi periferici a competenza materiale determinata in funzione della singola imposta o di più imposte specifiche, è stata sostituita a decorrere dal 1° gennaio 2001, da più enti pubblici, che hanno assunto il nome di agenzie fiscali (art. 26, 61 e 62 DLgs 30 luglio 1999, n. 300). L'art. 66.3 DLgs 30 luglio 1999, n. 300, poi, ha stabilito, quanto all'organizzazione delle agenzie fiscali, che <<L'articolazione degli uffici, a livello centrale e periferico, è stabilita con disposizioni interne che si conformano alle esigenze della conduzione aziendale favorendo il decentramento delle responsabilità operative, la semplificazione dei rapporti con i cittadini e il soddisfacimento delle necessità dei contribuenti meglio compatibile con i criteri di economicità e di efficienza dei servizi>>.



Per effetto dei menzionati atti normativi primari e delle conseguenti disposizioni interne adottate dall'amministrazione, può ben essersi realizzata una situazione nella quale alcuni contribuenti abbiano avuto difficoltà ad individuare il nuovo organo dell'Agenzia che, a partire dal 1° gennaio 2001, è divenuto la nuova parte del suo rapporto giuridico tributario, specie ove, com'è accaduto nel caso di specie, il contenzioso su di esso si sia svolto avendo come quadro di riferimento il precedente assetto di organizzazione amministrativa.

L'eventuale errore nell'individuazione dell'organo dell'Agenzia fiscale come parte del rapporto giuridico tributario, in cui sia incorso il contribuente, sia in sede amministrativa sia in sede processuale, non è a lui imputabile in base al principio di affidamento del contribuente garantito dall'art. 10 L. 27 luglio 2000, n. 212, che porta il titolo "Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente" e il cui primo comma dispone che "i rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede".

Al riguardo, la giurisprudenza di questa Corte ha già avuto occasione di precisare:

1) che il principio di collaborazione e di buona fede sono il risultato di un'esplicitazione, operata dell'art. 10.1 L. 27 luglio 2000, n. 212, dei principi costituzionali di buon andamento e imparzialità dell'amministrazione pubblica, cosicché essi <<debbono essere annoverati tra quelli "immanenti" nel diritto e nell'ordinamento tributari già prima dell'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente (prima, cioè, del 1° agosto 2000)>> (Corte di cassazione 10 dicembre 2002, n. 17576);



2) che <<le regole generali di comportamento ("collaborazione" e "buona fede" in senso oggettivo, appunto) ... debbono sempre informare lo svolgimento delle attività di amministrazione finanziaria e contribuente nei loro reciproci rapporti>> (Corte di cassazione 10 dicembre 2002, n. 17576);

3) che <<l'art. 10 comma 1 si riferisce ad un unico principio "della collaborazione e della buona fede", trattando i due diversi termini quasi come espressione di un'endiadi>> (Corte di cassazione 10 dicembre 2002, n. 17576);

4) che sia la "collaborazione" sia la "buona fede" <<mirano ad assicurare comportamenti dell'amministrazione ... "coerenti", vale a dire "non contraddittori" o "discontinui" (mutevoli nel tempo); ed infine, che il medesimo termine, se riferito al contribuente, presenta un'analoga, parziale coincidenza con quello di "collaborazione" ed allude ad un generale dovere di correttezza, volto ad evitare, ad es., comportamenti del contribuente capziosi, dilatori, sostanzialmente connotati da "abuso" di diritti e/o tesi ad "eludere" una "giusta" pretesa tributaria>> (Corte di cassazione 10 dicembre 2002, n. 17576).

Ai criteri interpretativi appena ricordati anche questo Collegio aderisce, ritenendo, peraltro, di dover formulare una duplice precisazione.

La prima precisazione è che l'immanenza nell'ordinamento tributario dei principi di collaborazione e di buona fede trovano il loro radicamento, specie per quel che riguarda l'amministrazione tributaria, nella forma dello Stato italiano e nei due principi fondamentali nei quali essa si manifesta, che sono costituiti dal principio dello Stato di diritto e dello Stato sociale.



Per il primo, oltre alle argomentazioni utilizzate dalla sentenza di questa Corte poc' anzi richiamata e alla quale per questo si rinvia, può valere anche la considerazione che la regola tendenziale della separazione della sfera del singolo (governato) da quella dell' autorità (governante) e della fissazione della linea del loro contatto (confine privato/pubblico) attraverso la garanzia della legge trova un limite nei <<doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale>> (art. 2 Cost., seconda proposizione), tra i quali rientrano anche i vincoli - obblighi e obbligazioni - di natura tributaria del cittadino. Ma, proprio perché le intromissioni nella sfera del governato sono delle eccezioni rispetto alla regola della sua intangibilità, derivante dall'assunzione, da parte dello Stato italiano, della forma dello Stato di diritto (art. 2 Cost., prima proposizione), esse devono essere, non solo ridotte al minimo indispensabile, secondo un altro principio - quello di proporzionalità - immanente anch'esso nell'ordinamento ed esplicitato dall'art. 1.2 L. 7 agosto 1990, n. 241 (<<La pubblica amministrazione non può aggravare il procedimento se non per straordinarie e motivate esigenze imposte dalla svolgimento dell'istruttoria>>), ma devono essere ispirate al principio di collaborazione e di lealtà e devono essere tali da non indurre in errore il governato. Tra i fattori di disorientamento dell'amministrato figura, per tradizionale riconoscimento della giurisprudenza prima e del legislatore, poi, la complessità dell'assetto dell'organizzazione amministrativa, cui s'è cercato di por rimedio in sede processuale con il riconoscimento dell'errore scusabile e con la previsione legislativa dell'obbligo di apposizione ai provvedimenti amministrativi, anche quelli tributari, della clausola d'impugnazione (art. 3.4 L. 7 agosto 1990, n. 241, per i provvedimenti amministrativi in ge-



nerale, e art. 7.2 L. 27 luglio 2000, n. 212, per i provvedimenti amministrativi tributari, in particolare). Questa impostazione dell'ordinamento è rilevante anche per la controversia in esame, per la quale si è verificato che l'assetto organizzativo dell'amministrazione finanziaria è mutato in pendenza del giudizio di cassazione, con la conseguenza che il contribuente non ha potuto godere di quella garanzia che gli è normalmente assicurata dalla clausola d'impugnazione dei provvedimenti amministrativi. E' vero che qui si versa in ambito processuale, ma è anche vero che la tutela fornita al contribuente dal principio di collaborazione e di buona fede copre l'intero arco della vita di un rapporto giuridico tributario, estendendosi fino alla sua definizione eventualmente in sede contenziosa giurisdizionale.

Contribuisce a rafforzare questa soluzione anche il necessario richiamo al principio dello Stato sociale, che l'art. 2 Cost. annoda a quello dello Stato di diritto. In estrema sintesi, poiché, in quanto Stato sociale, lo Stato italiano è vincolato dal legislatore costituente a premurarsi di fornire, non solo le garanzie formali dei diritti del cittadino, ma a provvedere ai suoi bisogni sostanziali (art. 3.2 Cost.), i governanti sono tenuti ad operare, come s'è detto con espressione efficace per altri ordinamenti simili al nostro, come *Helper des Buergers*, come assistenti del cittadino, come suoi aiutanti, se no addirittura come servitori. Il che equivale a dire, con riferimento alla controversia in esame, che, se le autorità amministrative tributarie modificano con atti interni, sia pure adottati sulla base di atti normativi primari, la loro organizzazione amministrativa, le novità non possono costituire una trappola per il contribuente e il suo errore nella riassunzione della causa in sede di rinvio dalla Corte di cassazione ben avrebbe potuto essere sanato



con una tempestiva informazione dell'autorità incompetente, notificataria dell'atto di riassunzione, al riassumente o all'ufficio competente, consentendogli l'eventuale costituzione in giudizio con effetto di sanatoria. Tutto ciò avrebbe potuto e dovuto verificarsi in attuazione del principio di collaborazione dell'autorità tributaria nei confronti del contribuente, in attuazione del più generale principio dello Stato sociale e del suo derivato principio di collaborazione. Non avendo l'autorità destinataria dell'atto di riassunzione provveduto in tal senso, sarebbe stato onere del giudice del rinvio non far gravare sul contribuente le conseguenze di un'ignoranza del nuovo assetto organizzativo dell'amministrazione tributaria, a lui non imputabile, e rimetterlo in termini per la scusabilità del suo errore e provvedere ad ordinargli la rinnovazione della notificazione ex art. 291 cpc.

La seconda precisazione, con la quale si ritiene di dover integrare le argomentazioni della sentenza di questa Corte 10 dicembre 2002, n. 17576, è un'immediata conseguenza delle considerazioni precedenti e riguarda l'estensione anche all'ufficio tributario del vincolo a non abusare del proprio diritto. Infatti, configurerebbe una siffatta ipotesi ogni atto di riorganizzazione dell'amministrazione tributaria che, non essendo reso oggetto di adeguate operazioni di conoscenza nei riguardi dei contribuenti, fosse la causa di impedimenti all'esercizio del diritto di difesa da parte dell'amministrato.

7.4. In conclusione devono considerarsi vigenti i seguenti principio di diritto, o norme giuridiche:

- a) <<per il principio di collaborazione tra contribuente ed amministrazione finanziaria l'ufficio tributario deve informare il contribuente delle



variazioni organizzative che modifichino il soggetto attivo del rapporto giuridico tributario oggetto di contenzioso>>;

b) <<incorre in errore scusabile il contribuente, il cui atto di riassunzione della causa, rinviata dalla Corte di cassazione al giudice di merito, sia stato rivolto e sia stato notificato ad un organo diverso da quello che era stato soggetto attivo del rapporto giuridico tributario controverso e che è divenuto successivamente incompetente per effetto di un atto interno di organizzazione amministrativa>>.

8. Le precedenti considerazioni conducono a riconoscere la fondatezza del primo motivo d'impugnazione. Ne deriva l'assorbimento delle altre due censure, con le quali si denuncia la nullità del procedimento in relazione agli art. 156, 157, 160 e 162 cpc e la nullità del procedimento per violazione dell'art. 157.1 cpc.

9. Dall'accoglimento del primo motivo consegue la cassazione della sentenza impugnata e il rinvio della causa ad altra Sezione della CTR Lombardia, che farà applicazione dei principi di diritto enunciati nel § 7.4 e liquiderà anche le spese processuali relative al giudizio di cassazione.

PQM

la Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa ad altra Sezione della CTR della Lombardia, anche per le spese processuali relative al giudizio di cassazione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 3 novembre 2008.

Il relatore ed estensore  
*Alfoncell*

Il Presidente  
*Franco Maria Caronni*

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

IL 13 FEB. 2009

IL CANCELLIERE

11  
IL CANCELLIERE

