Sentenza del 27/09/2018 n. 23260 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

I contribuenti hanno impugnato le cartelle di pagamento loro notificate per iva, irpef e irap relative all'anno 2003 nella qualità di soci solidalmente responsabili della s.n.c. A. e G., eccependone la nullità per violazione del beneficium excussionis, nonchè la nullità delle notificazioni, il difetto dell'elemento soggettivo delle violazioni contestate e l'infondatezza della pretesa.

Il ricorso non ha avuto successo e anche il successivo appello dei contribuenti è stato rigettato.

In particolare, la Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna ha sostenuto che le cartelle potessero essere notificate ai soci nonostante la loro non immediata escutibilità, perchè l'invocato beneficium excussionis si può opporre in sede esecutiva; ha rimarcato la regolarità delle notificazioni delle cartelle e comunque la piena conoscenza che di esse hanno dimostrato i contribuenti allorquando le hanno impugnate; ha escluso la fondatezza dell'eccezione di prescrizione; ha affermato l'adeguata motivazione delle cartelle e l'irrilevanza dell'omessa indicazione del responsabile del procedimento, nonchè dell'omissione di sottoscrizione.

Contro questa sentenza propongono ricorso i contribuenti, che affidano a tre motivi, che illustrano con memoria, cui replica con controricorso l'agente della riscossione, mentre l'Agenzia non propone difese scritte.

Motivi della decisione

1.- Infondata è l'eccezione d'inammissibilità per carenza di legittimazione passiva proposta dall'agente della riscossione.

Ciò in quanto la legittimazione processuale dell'agente deriva dall'acquisizione della qualità di parte nei gradi di merito e quella sostanziale scaturisce dalle contestazioni mosse col ricorso introduttivo, che hanno investito anche vizi propri della cartella, ossia l'affermata carenza della sua motivazione, l'omessa indicazione del responsabile del procedimento e la mancanza di sottoscrizione.

2.- Fondato è, invece, il primo motivo del ricorso, proposto ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, col quale i contribuenti lamentano la violazione o falsa applicazione degli artt. 2291 e 2304 c.c., là dove il giudice d'appello, benchè abbia dato atto della non immediata escutibilità dei soci, ha

comunque escluso che la violazione del beneficium excussionis si riverberi sull'illegittimità delle cartelle, perchè il beneficium va opposto in sede esecutiva.

2.1.- Questa Corte ha già avuto occasione di affermare (con sentenza 27 febbraio 2017, n. 4959) che, in tema di riscossione delle imposte, in caso di ricorso al procedimento mediante ruolo, legittimamente il contribuente fa valere il beneficium excussionis con l'impugnazione della cartella di pagamento.

Si è così superato l'indirizzo, del quale v'è eco nella sentenza impugnata, in base al quale il beneficium excussionis ha efficacia limitatamente alla fase esecutiva, nel senso che il creditore non può procedere coattivamente a carico del soggetto a vantaggio del quale è stabilito se non dopo aver agito infruttuosamente sui beni da escutere preventivamente, ma può premunirsi di un titolo esecutivo anche nei confronti di quel soggetto (da ultimo, in questo senso, Cass. 21 dicembre 2016, n. 26549 e ord. 29 luglio 2016, n. 15966).

2.1.- Quest'orientamento non tiene conto del fatto che la materia tributaria è segnata da rilevanti specificità, che ne determinano una deviazione dai principi generali.

In generale, l'opposizione con la quale si faccia valere il beneficium excussionis, poichè concerne una condizione dell'azione esecutiva nei confronti del contribuente titolare del beneficio, e, quindi, una condizione posta all'esercizio del diritto del fisco di agire esecutivamente ai suoi danni, è materia di opposizione all'esecuzione (in termini, proprio in relazione al beneficium excussionis stabilito dall'art. 2304 c.c., vedi Cass. 14 novembre 2011, n. 23749).

In particolare, la notificazione della cartella risponde, oltre che alla funzione di portare a conoscenza del contribuente l'estratto del ruolo al fine di far decorrere i termini per l'impugnazione, anche a quella prodromica all'esecuzione forzata.

La peculiarità del procedimento di riscossione delle imposte sta giustappunto nella sua sequenza procedimentale, la quale prevede:

- in luogo del titolo esecutivo, il ruolo formato dall'ente impositore (arg. D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 49, comma 1);

- in luogo del precetto, la cartella di pagamento (tra le ultime, Cass. 14 settembre 2016, n. 18002) o l'avviso di mora o intimazione di pagamento (tra varie, Cass. 3 marzo 2012, n. 3374).

2.2.- Come, in generale, dunque, la giurisprudenza non dubita che sia ammissibile impugnare l'atto di precetto per far valere il beneficio di preventiva escussione, senza dover attendere il pignoramento (Cass. n 23749/11, cit.), così, in particolare, non si ravvisano ostacoli di sistema per ammettere che sia impugnabile la cartella per far valere il beneficio in questione.

3.- Anzi, la ricognizione del sistema rende obbligata una tale soluzione.

Il legislatore ha stabilito l'esclusione dalla giurisdizione tributaria delle controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notificazione della cartella di pagamento (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 1, secondo nucleo normativo).

E la Corte costituzionale, nel raccordare il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2 con il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 57 che pone limiti alla facoltà di proporre le opposizioni regolate dagli artt. 615 e 617 c.p.c., ha chiarito che se il contribuente contesta il titolo della riscossione coattiva, la controversia così introdotta appartiene alla giurisdizione del giudice tributario e l'atto processuale d'impulso è giustappunto il ricorso D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 19, proponibile avverso "il ruolo e la cartella di pagamento", e non già l'opposizione all'esecuzione ex art. 615 c.p.c. (Corte cost. 31 maggio 2018, n. 114).

Allora, in quanto è proponibile il ricorso D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 19 è inammissibile l'opposizione all'esecuzione ex art. 615 c.p.c.: "l'inammissibilità dell'opposizione ex art. 615 cod. proc. civ. si salda, in simmetria complementare, con la proponibilità del ricorso D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 19 assicurando, in questa parte, la continuità della tutela giurisdizionale" (così Corte cost. n. 114/2018).

3.1.- Anche in precedenza, d'altronde, la Corte costituzionale, ancora una volta interpellata sulla tenuta costituzionale del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 57 nel dichiarare la manifesta inammissibilità della questione proposta, relativamente alla parte in cui la norma esclude la possibilità di presentare opposizione all'esecuzione, se non per ciò che concerne la pignorabilità dei beni, ha segnalato che il contribuente in quel caso ben avrebbe potuto impugnare - evidentemente avanzando le doglianze malamente in quel caso veicolate nell'opposizione all'esecuzione - dinanzi al giudice tributario le intimazioni di pagamento che aveva ricevuto dopo la cartella (Corte cost., ord. 13 aprile 2011, n. 133).

3.3.- Il legislatore ha quindi scelto di riservare al giudice tributario la soluzione di ogni aspetto di rilievo sostanziale e procedurale correlato alla disciplina tributaria: il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 1, secondo periodo, ancora il discrimine tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria alla notificazione della cartella di pagamento o comunque del titolo esecutivo (Cass., sez. un., 5 giugno 2017, n. 13913; conf., sez. un., 23 ottobre 2017, n. 24965).

E' quindi indubbio che il beneficium excussionis si possa, anzi, si debba opporre dinanzi al giudice tributario allorquando si riceva notificazione della cartella: è in quel momento e in quella sede che il contribuente ha titolo per contestare la sussistenza della condizione posta al fisco per agire esecutivamente contro di lui.

4.- Va, poi, rimarcato che, giusta il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21 la notificazione della cartella "vale anche come notificazione del ruolo".

Il ruolo è un elenco, formato dall'ente impositore in prospettiva della riscossione, che contiene i nominativi dei debitori e le somme dovute (D.P.R. n. 602 del 1973, art. 10). Questo elenco è poi consegnato (D.P.R. n. 602 del 1973, art. 24) all'agente della riscossione, che provvede alla predisposizione (D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25) e alla notificazione (D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26) ai singoli contribuenti delle cartelle di pagamento.

Ne deriva, hanno precisato le sezioni unite (Cass., sez. un., 2 ottobre 2015, n. 19704), che il ruolo non solo è atto proprio ed esclusivo dell'ente impositore, ma, nella progressione dell'iter

amministrativo di imposizione e riscossione, precede ogni attività dell'agente per la riscossione, della quale costituisce presupposto indefettibile.

4.1.- Di qui discende la conseguenza che l'iscrizione a ruolo avvenuta in violazione del beneficium excussionis, conformando l'attività di riscossione, è illegittima e che tale illegittimità, riguardando il presupposto indefettibile della predisposizione e della notificazione della cartella, si riverbera su di essa, determinandone un vizio proprio.

5.- Nel caso in esame, quindi, il motivo va accolto e quest'accoglimento determina l'assorbimento dei restanti due, che concernono per diversi aspetti la nullità delle cartelle impugnate.

6.- In definitiva, in accoglimento del primo motivo di ricorso, si cassa la sentenza impugnata in relazione al profilo accolto, con rinvio, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna in diversa composizione.

P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti i restanti e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 22 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 27 settembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza