Sentenza del 28/02/2023 n. 6063 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con la sentenza indicata in epigrafe, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, aveva respinto l'appello proposto dalla MPO & Partners Trustee Spa avverso la sentenza n. 5811/2018 della CTP di Milano, che aveva respinto il ricorso avverso l'estratto ruolo recante una cartella che sarebbe stata emessa dall'Agenzia - Riscossione e giammai notificata.

3. La CTR aveva confermato la decisione di primo grado, ritenendo che la concessionaria avesse dimostrato la regolarità della notifica della cartella, a mani di soggetto qualificatosi incaricato al ritiro degli atti, presso la sede della società.

5. Avverso la sentenza di appello, la società contribuente propone ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, illustrati nelle memorie difensive. Replica con controricorso l'Agenzia - Riscossione.

Il P.G. ha concluso nel senso del rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 214 , 215 e 216 c.p.c. nonchè dell' art. 2702 c.c. , in relazione al tempestivo disconoscimento dell'autenticità delle scritture e delle sottoscrizioni poste sui referti della notifica.

Deduce la ricorrente che, in presenza di disconoscimento, era onere della controparte richiedere la verificazione della scrittura; difatti era stata disconosciuta la conformità delle copie all'originale assumendo l'illeggibilità della firma dell'incaricato alla distribuzione, non essendo decifrabile il bollo dell'ufficio della distribuzione nè il timbro del calendario, così come indecifrabile era la sottoscrizione dell'addetto al ritiro.

2. Con la seconda doglianza si lamenta l'omessa pronuncia ex art. 360 c.p.c. , n. 4 in ordine al disconoscimento della contribuente relativamente alle sottoscrizioni sopra descritte.

3. Con la terza censura la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 139 c.p.c. e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60 per avere il decidente ritenuto la regolarità della notificazione della cartella effettuata tramite messo notificatore e non per posta, trattandosi di ipotesi di irreperibilità relativa e non essendo stata prodotta la raccomandata informativa.

4. Nel caso di specie, è circostanza pacifica che il contribuente ha impugnato l'estratto di ruolo lamentando l'omessa notifica della cartella recata dal ruolo, come confermato dallo stesso

contribuente nel ricorso per cassazione e come emerge con tutta evidenza dalla sentenza impugnata.

5. L'esame delle censure risulta superato dallo jus superveniens - D.L. n. 146 del 2021 - che ha escluso l'impugnabilità dell'estratto ruolo se non in presenza di precisi presupposti.

6. Con la nota sentenza n. 19704/15 si era stabilito che il ruolo e/o la cartella sono immediatamente impugnabili, anche in mancanza di rituale notificazione, e che non vi è d'ostacolo l'ultima parte del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 3 , secondo il quale "la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo (conf., fra varie, Cass. nn. 27799/18, 22507/19 e 12070/22). Coerentemente, proprio con la sentenza n. 19704/15, le sezioni unite, appunto prendendo le mosse dall'"indiscutibile recettizietà" dell'atto tributario, in virtù della quale "il ruolo è atto che deve essere notificato e la sua notificazione coincide con la notificazione della cartella di pagamento", hanno fondato l'ammissibilità dell'impugnazione sul bisogno di tutela dato dall'interesse a contrastare l'avanzamento della sequenza procedimentale in corso: l'invalidità della notificazione (e, a maggior ragione, l'omissione di essa), hanno ritenuto, rileva in quanto, impedendo la conoscenza dell'atto e quindi la relativa impugnazione, produce l'avanzamento del procedimento sino alla conclusione dell'esecuzione. L'arresto si è formato in un contesto normativo e giurisprudenziale in cui occorreva offrire tutela immediata ai cittadini che potevano subire un pregiudizio dalla pendenza dei carichi, sia perchè si escludeva che si potesse adire il giudice tributario per l'impugnazione di un atto esecutivo come il pignoramento, in quanto tale estraneo ai confini della giurisdizione tributaria, come delineati dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2 (Cass., sez. un., n. 21690/16); per altro verso, la possibilità di proporre opposizione ex art. 615 c.p.c. , inizialmente esclusa dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 54 nel regime antecedente alla novella dovuta al D.Lgs. n. 46 del 1999 (Cass., sez. un., n. 212/99; sez. un., n. 2090/2002; n. 25855/13), è stata poi limitata, nel regime successivo, in base al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 57 , alla deduzione dell'impignorabilità dei beni; laddove non è consentita, quanto alla regolarità formale e alla notificazione del titolo esecutivo, ossia, appunto, alla regolarità del ruolo e alla notificazione della cartella, l'opposizione agli atti esecutivi ex art. 617 c.p.c. .

Tuttavia, come statuito recentemente dalle S.U. con sentenza n. 26283/22, quelle limitazioni, tuttavia, non sono più attuali.

Dapprima queste sezioni unite (Cass., sez. un., nn. 13913 e 13916/17; in termini, tra le varie, sez. un., n. 7822/20) hanno stabilito che il pignoramento che costituisca il primo atto col quale si esprime la volontà di procedere alla riscossione di un credito, in mancanza di precedenti atti ritualmente notificati, suscita l'interesse ad agire e va impugnato davanti al giudice tributario, in base al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 1 , secondo periodo e art. 19. Poi, anche sulla scia di questa giurisprudenza, la Corte costituzionale (con sentenza n. 114/18) ha escluso qualsivoglia vuoto di tutela nel caso di omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento o dell'eventuale successivo avviso contenente l'intimazione ad adempiere: se il contribuente contesta il titolo della riscossione coattiva, o la regolarità formale e la notificazione di esso, la tutela c'è ed è garantita in maniera piena dal giudice tributario (al riguardo, si veda Cass., sez.

un., n. 28709/20). Quella Corte ha inoltre posto rimedio alla carenza di tutela che si profilava dinanzi al giudice ordinario, affermando l'illegittimità costituzionale del suddetto art. 57 nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notificazione della cartella o all'intimazione di pagamento, sono ammesse le opposizioni regolate dall' art. 615 c.p.c. . E, a fondamento della decisione, ha appunto evidenziato che la pur marcata peculiarità dei crediti tributari non è tale da giustificare che "...non vi sia una risposta di giustizia se non dopo la chiusura della procedura di riscossione ed in termini meramente risarcitori". Il principio della tutela immediata affermato dalla richiamata sentenza delle sezioni unite del 2015 è dunque superato. In realtà, proprio perchè nei casi in cui si contestino il ruolo e/o la cartella o l'intimazione di pagamento non notificate o invalidamente notificate, conosciute perchè risultanti dall'estratto di ruolo, l'esercizio della pretesa tributaria non emerge da alcun atto giuridicamente efficace, l'azione è da qualificare di accertamento negativo (in termini, da ultimo, Cass. n. 3990/20, punto 2.6). E, in quanto tale, essa, in considerazione della struttura impugnatoria del giudizio tributario, è improponibile (Cass., sez. un., n. 24011/07; sez. un., n. 21890/09).

6.Sul punto è intervenuto il legislatore, il quale, con il del D.L. n. 146 del 2021, art. 3-bis , inserito in sede di conversione dalla L. n. 215 del 2021 , novellando il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12 , intitolato alla "Formazione e contenuto dei ruoli", in cui ha inserito il comma 4-bis, ha stabilito non soltanto che "L'estratto di ruolo non è impugnabile", ma anche che "Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto per effetto di quanto previsto nell'art. 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50 , oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'art. 1, comma 1, lett. a), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40 , per effetto delle verifiche di cui all'art. 48-bis del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione". La prima disposizione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, comma 4-bis è ricognitiva della natura dell'estratto di ruolo, mero elaborato informatico contenente gli elementi della cartella, ossia gli elementi del ruolo afferente a quella cartella, che non contiene pretesa impositiva alcuna, a differenza del ruolo, il quale è atto impositivo, in quanto tale annoverato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 tra quelli impugnabili: sulla distinzione si sono soffermate queste sezioni unite (con la già citata sentenza n. 19704/15) e non constano voci dissonanti (in linea, anche l'adunanza plenaria del Consiglio di Stato, con la sentenza n. 4/22).

7. Questa Corte, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 26283 del 2022 Rv. 665660-01, chiamata ad interpretate il suindicato disposto normativo, ha affermato che non si tratta, come pure si è sostenuto, di una norma d'interpretazione autentica, men che mai del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 . Nè la norma è retroattiva, perchè non disconosce le conseguenze già realizzate del fatto compiuto, nè ne impedisce le conseguenze future per una ragione relativa a questo fatto soltanto: essa non incide sul novero degli atti impugnabili e, specificamente, non ne esclude il ruolo e la cartella di pagamento; nè introduce motivi d'impugnazione o foggia quelli che già potevano essere proposti. Con la norma in questione, invece, il legislatore, nel regolare specifici casi di azione "diretta", stabilisce quando l'invalida notificazione della cartella ingeneri di per sè

bisogno di tutela giurisdizionale e, quindi, tenendo conto dell'incisivo rafforzamento del sistema di garanzie, di cui si è detto, plasma l'interesse ad agire.

Alla luce di tutto quanto sopra le Sezioni unite del 2022 hanno affermato il seguente principio "In tema di riscossione coattiva delle entrate pubbliche (anche extratributarie) mediante ruolo, il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, comma 4 bis , (introdotto dal D.L. n. 146 del 2021, art. 3 bis , come convertito dalla L. n. 215 del 2021) trova applicazione nei processi pendenti, poichè specifica, concretizzandolo, l'interesse alla tutela immediata rispetto al ruolo e alla cartella non notificata o invalidamente notificata; sono manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale della predetta norma, in riferimento agli artt. 3 , 24 , 101 , 104 , 113 e 117 Cost. , quest'ultimo con riguardo all'art. 6 della CEDU e all'art. 1 del Protocollo addizionale n. 1 della Convenzione". Confermando che la contestazione del ruolo e/o delle cartelle (tramite l'impugnazione dell'estratto di ruolo - per la differenza tra il ruolo e l'estratto del ruolo Cass. SS. UU. n. 19704 del 2015 Rv. 636309 - 01) è una azione di accertamento negativo, cioè volta a richiedere al Giudice di accertare che il debito a ruolo è decaduto. Il processo tributario, invece, ha in sè una azione impugnatoria (precisamente è una azione costitutiva estintiva o modificativa), pertanto quella di accertamento è improponibile in tale sede. In buona sostanza, il modello del giudizio tributario si fonda sull'esistenza di un atto del fisco da impugnare: l'estratto di ruolo non è un atto impugnabile ("elaborato informatico", Cass. SS. UU. n. 19704 del 2015 cit.) e il ruolo, in esso contenuto, non ha una sua realtà materiale se non nella cartella.

Da questo ragionamento discende che nel caso di impugnazione dell'estratto del ruolo difetta l'interesse ad agire (inteso come il vantaggio concreto ed attuale che vuole conseguire il contribuente). E' ammissibile tale interesse ad agire solo se vi sia un pregiudizio, come una notifica di una intimazione ad agire oppure un pignoramento in corso (oppure, per i processi non tributari, che sia maturata la prescrizione dopo la notifica della cartella). In questo caso, però, già vi è la tutela postuma: impugnare l'atto successivo alla notifica della cartella per contestare la non notifica della cartella stessa. E' quindi coerente che l'interesse, se si intende impugnare l'estratto ruolo, così come conformato dal legislatore, debba essere dimostrato: "Sarebbe in contrasto con la funzione del processo una struttura di questo che fosse regolata in modo da consentire l'eventuale abuso delle misure giudiziarie ai fini dell'utile di una sola parte, mossa da intenti defatigatori..., e pertanto non meritevole di tutela giuridica" (Corte Cost. n. 113/63), in armonia col principio costituzionale del giusto processo, ex art. 111 Cost. .

La dimostrazione si può dare anche nel corso dei giudizi pendenti. Quanto alle fasi di merito, se il pregiudizio sia già insorto al momento della proposizione del ricorso, utile è il tempestivo ricorso alla rimessione nei termini, applicabile anche al processo tributario (tra varie, v. Cass. n. 268/22), posto che l'assolutezza dell'impedimento a rappresentare quel pregiudizio è determinata dalla novità della norma che l'ha previsto; a maggior ragione esso può essere fatto valere in giudizio se insorto dopo.

L'interesse in questione può poi essere allegato anche nel giudizio di legittimità, il quale non è sull'operato del giudice, ma sulla conformità della decisione adottata all'ordinamento giuridico (Cass., sez. un., n. 21691/16, punto 16), mediante deposito di documentazione ex art. 372 c.p.c. (sull'ammissibilità del deposito di documenti concernenti la persistenza dell'interesse ad agire,

cfr., tra varie, Cass. n. 26175/17), o anche fino all'udienza di discussione, prima dell'inizio della relazione, o fino all'adunanza camerale, se insorto dopo; qualora occorrano accertamenti di fatto, vi provvederà il giudice del rinvio.

Nel caso in esame, il contribuente ha depositato memorie ai sensi dell' art. 372 c.p.c. senza tuttavia allegare l'interesse ad impugnare l'estratto ruolo, limitandosi a contestare i principi affermati dalle S.U. senza argomentare e deducendo che le nuove regole possono trovare ingresso solo ed unicamente a partire dai ricorsi proposti a partire dal 21 dicembre 2021.

Il principio affermato dalle S.U. risulta invece pienamente applicabile alla fattispecie in esame, non essendo stata allegata alcuna delle tre ipotesi indicate dall'art. 3-bis cit. che consentono l'impugnabilità dell'estratto del ruolo, di talchè il ricorso per cassazione deve essere dichiarato inammissibile. Sussistono i presupposti, tenuto conto dello jus superveniens e del recente arresto delle Sezioni Unite, per compensare le spese dell'intero giudizio,

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso; compensa le spese dell'intero giudizio.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, ove dovuto.

Così deciso in Roma, nella Udienza della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, il 10 gennaio 2023 .

Depositato in Cancelleria il 28 febbraio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza