

Sentenza del 15/07/2024 n. 19385 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Nei gradi di merito, la controversia tra A.A. e l'Agenzia delle entrate-Riscossione (d'ora innanzi: Ade-R) ha avuto ad oggetto l'intimazione n. (...) - relativa ad alcune cartelle di pagamento e agli avvisi di accertamento n. (...) e n. (...) - impugnata innanzi alla CTP di Pistoia.

2. I giudici di primo grado dichiaravano cessata la materia del contendere in relazione alle cartelle, per avvenuto annullamento da parte dell'Ade-R oppure ex art. 4 , comma 1, del D.L. n. 119 del 2018 , trattandosi di importi inferiori a 1.000 Euro.

Accoglievano il ricorso relativamente agli avvisi di accertamento, ritenendo carente la prova della loro notifica.

A tale proposito, la CTP affermava che sarebbe stato onere dell'Ade-R, ai sensi dell' art. 39 del D.Lgs. n. 112 del 1999 , chiamare in causa l'ente impositore - ossia la Direzione provinciale di Pistoia dell'Agenzia delle entrate - e che l'omissione di tale chiamata in causa aveva impedito che l'Agenzia delle entrate potesse produrre la prova dell'avvenuta notifica degli avvisi di accertamento, in ordine a tributi erariali non ancora prescritti.

3. Contro questa decisione l'Ade-R proponeva appello, sostenendo che, ferme restando le conseguenze sostanziali della lite sul concessionario che non provveda alla chiamata in causa dell'ente creditore, il solo strumento processuale attraverso cui procedere a tale chiamata - nella specie tempestivamente attivato - era l'istanza ex art. 23 , ultimo comma, del D.Lgs. n. 546 del 1992 , previa autorizzazione del giudice. In ogni caso produceva documentazione comprovante l'avvenuta notifica al contribuente degli avvisi di accertamento all'origine della controversia.

Chiedeva pertanto l'annullamento della decisione di primo grado e la rimessione del procedimento alla Commissione tributaria provinciale di Pistoia o, in subordine, di essere autorizzata a integrare il contraddittorio nei confronti dell'Agenzia delle entrate oppure, in via ulteriormente gradata, l'accoglimento dell'appello sulla base della documentazione prodotta relativa alla notifica degli avvisi.

4. La CTR accoglieva l'appello, annullava la decisione di primo grado e rinviava la causa alla CTP di Pistoia, alla quale ordinava di disporre l'integrazione del contraddittorio, condannando il contribuente alle spese di lite.

Secondo la CTR, erano in primo luogo destituite di fondamento le iniziali doglianze del contribuente relative alla presunta nullità dell'intimazione per la mancata indicazione delle

modalità e del termine di proposizione dell'impugnazione e dell'organo cui presentarla, dovendosi ritenere che dalla mancanza di tali indicazioni non discendesse l'invalidità dell'atto, non prevista da alcuna disposizione di legge.

Aggiungeva, in ogni caso, che l'obbligo tributario oggetto degli avvisi di accertamento non poteva dirsi prescritto, come eccepito dal ricorrente in primo grado, trattandosi di tributi erariali per i quali sarebbe stato necessario il decorso del termine ordinario di dieci anni.

Quanto alla riscontrata mancanza di prova in ordine alla notifica degli avvisi di accertamento presupposti, pure eccepita dal ricorrente, ricostruiva il rapporto fra l' articolo 39 del D.Lgs. n. 112 del 1999 (secondo cui "Il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite") e l' art. 23 , ultimo comma, del D.Lgs. n. 546 del 1992 (che disciplina la chiamata in causa del terzo), affermando che la CTP aveva palesemente errato nel non consentire l'integrazione del contraddittorio con la chiamata in causa dell'Agenzia delle entrate, pur avendo l'Ade-R avanzato apposita istanza in tal senso, ai fini della produzione in giudizio della documentazione afferente alla notifica degli atti impositivi. Per la CTR, dunque, si imponeva la regressione del procedimento in primo grado a norma dell' articolo 59 , comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 546 del 1992 .

5. Contro questa decisione A.A. propone ricorso per Cassazione affidato a due motivi.

6. Resiste l'Ade-R con controricorso.

7. L'ufficio di Procura Generale ha depositato conclusioni scritte, anticipando quelle poi ribadite in udienza.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, da intendersi proposto ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 4, c.p.c. (nonostante l'omessa indicazione di tale disposizione nella rubrica), si fa valere la violazione e falsa applicazione delle disposizioni di cui agli artt. 50 , comma 2, del D.P.R. n. 602 del 1973 ; 23, ultimo comma, del D.Lgs. n. 112 del 2000; 102 e 345 c.p.c., con conseguente nullità della sentenza impugnata.

Il ricorrente ribadisce le difese spiegate in primo grado, incentrate sulla mancata notifica degli avvisi di accertamento che costituivano gli atti presupposti dell'avviso di intimazione impugnato e sulla mancata prova contraria da parte dell'Ade-R, aggiungendo che quest'ultima non avrebbe potuto produrre la relativa documentazione solo nel giudizio innanzi alla CTR, in violazione dell' art. 345 c.p.c.

Per il ricorrente, in ogni caso, la CTR non avrebbe dovuto dichiarare il difetto di integrità del contraddittorio in primo grado, in quanto la chiamata in causa dell'Agenzia delle entrate su istanza di parte era atto discrezionale che il giudice poteva legittimamente rifiutare, senza che tale decisione potesse essere sindacata dal giudice dell'appello.

2. Con il secondo motivo di ricorso, da intendersi proposto ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c. (nonostante anche in tal caso sia stata omessa l'indicazione di tale disposizione nella rubrica), si fa valere la violazione e falsa applicazione degli artt. 2934 , 2948 , n. 4, e 2953 c.c.,

nonché dell' art. 20 , comma 3, del D.Lgs. n. 472 del 1997 . Il ricorrente ripropone le doglianze spiegate in primo grado, secondo cui l'avviso di intimazione doveva essere dichiarato nullo per intervenuta prescrizione dei crediti da esso indicati, soprattutto con riferimento ai tributi riscuotibili su base annua, la cui prescrizione sarebbe stata quinquennale - e non decennale come erroneamente ritenuto dalla CTR - ai sensi dell' articolo 2948 , n. 4, c.c., come pure con riferimento ai crediti derivanti da sanzioni, la cui prescrizione doveva considerarsi decorrente dalla formazione del titolo esecutivo.

3. Il primo motivo è fondato.

4. È consolidato (tra le ultime, Sez. 5, ordinanza n. 33284 del 29/11/2023; Sez. 6-5, Ordinanza n. 5062 del 16/02/2022), l'indirizzo interpretativo di questa Corte (a partire da Cass., Sez. Un., 27 luglio 2007, n. 16412) nel senso che il contribuente che impugni una cartella esattoriale emessa dal concessionario (o dall'agente della riscossione) per motivi che attengono alla mancata notificazione degli atti impositivi presupposti (ovvero anche alla invalidità di essi), può agire indifferentemente nei confronti tanto dell'ente impositore quanto del concessionario (o dell'agente della riscossione), senza che tra i due soggetti sia configurabile alcun litisconsorzio necessario.

5. Resta fermo, tuttavia, in presenza di contestazioni involgenti il merito della pretesa impositiva, l'onere per l'agente della riscossione di chiamare in giudizio l'ente impositore, ex art. 39 del D.Lgs. 13 aprile 1999 n. 112 , così da andare indenne dalle eventuali conseguenze negative della lite.

In particolare, la chiamata in causa prevista e disciplinata dall' art. 39 citato è preordinata a rendere edotto l'ente impositore della pendenza della lite e dei motivi di ricorso, così da consentirgli, ove lo ritenga opportuno, di intervenire volontariamente nel giudizio in corso, per spiegare le proprie difese in relazione ai vizi dell'atto al medesimo imputabili.

6. Alla luce delle superiori considerazioni, l'adempimento di cui all' art. 39 del D.Lgs. n. 112/1999 è stato qualificato in numerose pronunce come litis denuntiatio, che può essere effettuata "con qualunque modalità" (Sez. 5, Ordinanza n. 31476 del 03/12/2019; Sez. 5, Ordinanza n. 9250 del 03/04/2019), sicché l'agente della riscossione non necessita di alcuna autorizzazione (da parte del giudice) per chiamare in causa l'ente impositore creditore (Sez. 5, ordinanza n. 36141 del 28/12/2023; Sez. 5, ordinanza n. 33284 del 29/11/2023;

Sez. 5, Sentenza n. 3855 dell'08/02/2023; Sez. 6-5, ordinanza n. 16685 del 21 giugno 2019; Sez. 6-5, n. 7937 del 19/3/ 2021).

7. La portata di questa affermazione è stata chiarita da Sez. 5, Ordinanza n. 9250 del 03/04/2019 e da Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 8808 del 30/03/2021 .

Secondo tali decisioni, che pure ribadiscono l'esclusione di un litisconsorzio necessario e riconoscono la natura di mera litis denuntiatio (operabile in qualsiasi forma) della chiamata in causa prevista dall' art. 39 del D.Lgs. n. 112 del 1999 , "Dalla lettura dell'art. 23 cit. emerge con tutta evidenza che la parte deve proporre istanza per la chiamata in causa del terzo, al fine di

essere tenuto indenne, proposizione che esclude il potere-dovere della resistente (sia essa la concessionaria, sia essa l'ente impositore) di chiamare in causa il terzo direttamente e senza il provvedimento autorizzatorio del giudice". Il citato art. 39, quindi, "non ha modificato le norme del processo tributario, di guisa che l'onere di chiamare in causa l'ente creditore deve essere effettuato nelle forme prescritte dall'art. 23 cit. che richiama, implicitamente, il dettato dell' art. 269 c.p.c."

Poiché la richiesta di autorizzazione alla chiamata in causa dell'ente impositore deve essere ricondotta all' art. 106 c.p.c. (ex plurimis 1 Sez. 5, ordinanza n. 26092 del 17/11/2020; Sez. 6-5, ordinanza n. 7937 del 19/3/2021, n. 7937), si riconosce che il giudice può rigettare l'istanza, "motivando la propria scelta sulla base di esigenze di economia processuale e di ragionevole durata del processo", con decisione che "non può essere oggetto di censura con il mezzo dell'appello o del ricorso per cassazione", a meno che il rifiuto all'autorizzazione della chiamata in causa sia stato motivato "non sulla base di esigenze processuali e di ragionevole durata del processo... o sulla base di una scelta puramente discrezionale, bensì sulla base di una erronea interpretazione dell' art. 23 D.Lgs. 546/92 ".

8. Nel caso in esame, la CTR ha proprio rilevato tale erronea interpretazione dell' art. 23 del D.Lgs. n. 546/92 operata dalla CTP. Come risulta dalla trascrizione della motivazione della sentenza di primo grado operata dall'Ade-R nel controricorso, infatti, la CTP ha ritenuto "priva di pregio... la richiesta dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione resistente di essere autorizzata a chiamare in giudizio l'Agenzia delle Entrate, cui vanno ricondotti gli avvisi di accertamento", in quanto "era onere dell'ufficio resistente chiamare in causa l'Agenzia delle entrate e il mancato adempimento di tale onere fa sì che il suddetto ufficio si assume la responsabilità dell'esito e delle conseguenze della lite".

9. La decisione della CTP è dunque certamente erronea, come correttamente rilevato dalla CTR.

La chiamata in giudizio prevista e disciplinata dall' art. 39 del D.Lgs. n. 112 del 1999 (per la quale non occorre l'autorizzazione del giudice) è espressione di una facoltà riconosciuta all'Agente della riscossione al fine di rendere edotto l'ente creditore della pendenza della lite e dei motivi di ricorso, così da consentirgli, ove lo ritenga opportuno, di intervenire volontariamente nel giudizio in corso per spiegare le proprie difese in relazione ai vizi dell'atto al medesimo imputabili, anche mediante la produzione di documentazione di cui l'agente della riscossione può non essere in possesso. Ma è solo in rapporto a questa "sollecitazione" all'intervento volontario che la chiamata in giudizio prevista dall'art. 39 cit. può essere qualificata come *litis denuntiatio*, oggetto di una prerogativa di natura sostanziale di cui l'Agente della riscossione può avvalersi senza la necessità di un'autorizzazione da parte del giudice e con qualunque modalità (raccomandata a.r., atto notificato a mezzo di ufficiale giudiziario, ecc.), purché idonea a portare a conoscenza dell'ente l'esistenza della lite (Sez. 5, sentenza n. 22756 del 12/08/2021). La previsione di una simile prerogativa sostanziale con funzione partecipativa, invece, non elide la concorrente facoltà processuale dell'Agente della riscossione - ove, come nella specie, sia l'unico destinatario dell'impugnazione dell'atto - di chiamare in causa l'ente creditore nelle forme di cui agli artt. 23 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e 269 c.p.c., quest'ultimo implicitamente richiamato dalla prima disposizione.

L'esercizio di tale facoltà processuale del convenuto di chiamare un terzo in causa nell'ambito di un giudizio già instaurato deve dunque rispettare le scadenze e le modalità previste dall' art. 269 c.p.c., che richiedono la preventiva autorizzazione del giudice.

Di conseguenza, l'agente della riscossione che prescelga tale ultima forma di coinvolgimento dell'ente creditore deve formulare l'apposita istanza al giudice con l'atto di costituzione da depositarsi, ai sensi dell' art. 23 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , entro sessanta giorni dalla notifica del ricorso (Sez. 5, sentenza n. 6734 del 2/4/2015).

Poiché la richiesta di autorizzazione alla chiamata in causa dell'ente impositore deve essere ricondotta al paradigma dell' art. 106 c.p.c., la mancata autorizzazione costituisce oggetto di una valutazione discrezionale del giudice di primo grado, incensurabile in sede d'impugnazione, sicché il giudice può certamente rigettare la richiesta (perché, ad esempio, ritiene non rispettate le forme previste dall' art. 269 c.p.c. o perché considera i vizi prospettati come non attinenti agli atti impositivi presupposti dalla cartella di pagamento o dall'avviso di intimazione, per il quale valgono le medesime considerazioni); tuttavia, non può rifiutarsi di decidere sulla chiamata in causa avanzata ritualmente con l'atto di costituzione in giudizio, ritenendo non necessaria l'autorizzazione giudiziale, perché ciò si risolverebbe in una erronea interpretazione e applicazione dell' art. 23 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , come appunto è accaduto nel caso di specie.

10. Se è evidente, dunque, l'errore in cui è incorsa la CTP, è tuttavia altrettanto palese l'errore in cui è incorsa la stessa CTR, nel rinviare la causa ai giudici di primo grado.

11. La rimessione della causa alla Commissione provinciale è infatti prevista dall' art. 59 , comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992 solo per ipotesi tassative ed eccezionali, al di fuori delle quali la Commissione tributaria regionale, qualora accolga l'appello, è tenuta a decidere la causa nel merito (Sez. 6-5, Ordinanza n. 23741 del 29/07/2022, rv. 665317-01).

In assenza di litisconsorzio necessario tra l'Ade-R e l'ente impositore, quindi, non poteva essere applicata la lett. b) del comma 1 dell'art. 59 cit. e la Commissione regionale avrebbe dovuto decidere la causa nel merito, non venendo in rilievo neppure la violazione dei principi regolatori del giusto processo (ai sensi dell' art. 360-bis , n. 2, c.p.c.), tanto più che l'Ade-R aveva provveduto a produrre in sede di appello proprio la documentazione relativa alla regolare notifica degli atti impositivi, avvalendosi di una facoltà riconosciuta dalla giurisprudenza di questa Corte (secondo cui, nel processo tributario, ai sensi dell' art. 58 , comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992 , la parte può produrre in appello prove documentali, anche se preesistenti al giudizio di primo grado: tra le ultime, Sez. 5, Sentenza n. 6772 del 07/03/2023, rv. 667394-01).

12. L'accoglimento del primo motivo è assorbente, ma è appena il caso di aggiungere che il secondo motivo di ricorso sarebbe stato comunque considerato inammissibile, andando a colpire argomentazioni attinenti al merito della controversia, ma enunciate dalla CTR solo ad abundantiam, nell'ambito di una statuizione che ha rimesso - come detto, illegittimamente - le medesime questioni alla decisione del giudice di primo grado.

13. In definitiva, la sentenza della CTR deve essere cassata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, che dovrà uniformarsi ai

principi innanzi illustrati e provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. Accoglie il primo motivo di ricorso, e dichiara assorbito il secondo. Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza