

Civile Sent. Sez. U Num. 12459 Anno 2024

Presidente: D'ASCOLA PASQUALE

Relatore: FEDERICI FRANCESCO

Data pubblicazione: 07/05/2024

Litisorso – Contenzioso
tributario – Processo
d'appello – Cause inscindibili
e scindibili – Estratto di ruolo

SENTENZA

Sul ricorso n. 37904-2019, proposto da:

GAMBARDELLA Domenico, c.f. GMBDNC62R17G834C, elettivamente domiciliato in Roma, presso la cancelleria della Corte di cassazione, rappresentato e difeso, in forza di procura speciale, dall'avv. Michele Altamura -

Ricorrente

CONTRO

AGENZIA DELLE ENTRATE - RISCOSSIONE, cf 13756881002, in persona del Presidente p.t., elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che le rappresenta e difende *ope legis* -

Resistente

Avverso la sentenza n. 3950/04/2019 della Commissione tributaria regionale della Campania, sez. staccata di Salerno, depositata il 9.05.2019;
udita la relazione della causa svolta dal Consigliere dott. Francesco Federici nell'udienza pubblica del 5 dicembre 2023;
uditi l'avvocato Michele Altamura per il ricorrente e l'Avvocato della Stato Luca Reali per l'Agenzia delle entrate - Riscossione;
Udito il PG, nella persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Giuseppe Locatelli, che ha chiesto dichiararsi l'inammissibilità del ricorso;

FATTI DI CAUSA

Gambardella Domenico apprese, a mezzo di estratto di ruolo, della cartella di pagamento emessa nei suoi confronti da Equitalia Sud s.p.a., per il pagamento dell'importo di € 80.442,26, relativo ad un credito erariale preteso dall'Agenzia delle Dogane di Salerno.

Avverso l'estratto di ruolo e la cartella propose ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Salerno. Il giudice di primo grado, con sentenza n. 2094/01/17, accolse in via preliminare l'eccezione di carenza di legittimazione passiva dell'Agenzia delle Dogane. Ciò sull'assunto che la cartella contenuta nell'estratto esattoriale era fondata su un accertamento mai contestato e divenuto definitivo. Considerato poi che il ricorrente aveva articolato vizi di notifica dell'atto, in ordine ai quali era stato chiamato a rispondere l'agente per la riscossione Equitalia e, rilevata la tardività della documentazione da questi prodotta, perché costituitosi soltanto quindici giorni prima della data di udienza, accolse il ricorso per mancata dimostrazione della legale conoscenza della cartella di pagamento.

La Commissione tributaria regionale, in riforma della pronuncia, ha accolto il gravame proposto dall'Agenzia delle Entrate - Riscossione con sentenza n. 3950/04/2019. Il giudice regionale ha rilevato che oggetto dell'opposizione era la nullità della cartella di pagamento n. 10020160001924365001 e del ruolo n. 2016/122/26001, risultanti da un estratto di ruolo rilasciato al Gambardella in data 11 novembre 2016, per tributi doganali relativi all'anno di imposta 2014, la cui notifica risultava compiutasi in data 27 giugno 2016. Benché la documentazione fosse stata prodotta tardivamente in primo grado, ha ritenuto non preclusa la sua nuova allegazione in sede di giudizio di appello. Analizzando quindi la produzione documentale, ha osservato che la cartella era stata indirizzata a Gambardella

Domenico presso un domicilio non determinato, sito in Pontecagnano Faiano alla «Via V. Emanuele III SC» e che dalla relata di notifica del messo notificatore risultavano eseguiti due tentativi infruttuosi, in data 21 maggio 2016 e 8 giugno 2016, ai quali aveva fatto seguito il deposito del plico presso la Casa Comunale e l'affissione alla porta dell'abitazione o dell'ufficio, informando poi il destinatario con raccomandata con avviso di ricevimento. Di tanto si dava atto nella relata di notifica datata 13 giugno 2016, cui aveva fatto seguito l'attestazione di mancato recapito con ritorno al mittente per compiuta giacenza in data 28 luglio 2016. Dal certificato di residenza risultava, tuttavia, che il contribuente sin dal 30 marzo 2015 era residente in «via V. Emanuele III, n. 64», indirizzo il cui specifico numero civico non corrispondeva a quello cui l'atto era stato destinato. La Commissione ha aggiunto che, pur se le formalità della notifica non erano state regolarmente espletate, essa non era inesistente (in mancanza di una esplicita querela di falso sulle annotazioni riportate dal messo notificatore), né era affetto da nullità l'atto da essa portato. Ciò perché il ricorrente non aveva eccepito alcunché in ordine al contenuto e agli elementi formali della cartella di cui, attraverso l'estratto di ruolo, era venuto comunque a conoscenza. Né nell'atto d'appello si accennava alla validità del titolo ed alla causale impositiva in esso riportata, o alla regolarità dell'iscrizione a ruolo. Ha pertanto riconosciuto fondato l'appello dell'Agenzia delle entrate – Riscossione, con ciò rigettando il ricorso introduttivo della contribuente.

Il Gambardella ha censurato la sentenza con tre motivi, chiedendone la cassazione. L'Agenzia delle entrate – Riscossione ha depositato un irrituale e tardivo "atto di costituzione", al solo fine della partecipazione all'udienza di discussione.

Fissata l'adunanza camerale dell'8 febbraio 2023, al suo esito il collegio della Sezione tributaria ha ritenuto di rimettere il ricorso al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle sezioni unite, ai sensi dell'art. 374, secondo comma, cod. proc. civ.

A tal fine si è riconosciuta la rilevanza della questione posta con il primo motivo di ricorso, ossia la violazione o falsa applicazione dell'art. 53, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per omessa notifica del ricorso in appello nei confronti dell'Agenzia delle Dogane, litisconsorte nel giudizio di

primo grado -ancorché il giudice provinciale avesse escluso la legittimazione passiva del predetto ente-.

Il collegio rimettente ha pertanto proposto la seguente questione: «se l'art. 53, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992, disciplini o meno un litisconsorzio necessario processuale che imponga sempre, prescindendo dal carattere scindibile o inscindibile delle cause o della loro dipendenza ai sensi degli artt. 331 e 332 cod. proc. civ., l'integrazione del contraddittorio nei confronti di tutti i partecipanti al giudizio di primo grado, ovvero se il legislatore abbia inteso rendere la materia del litisconsorzio nel processo tributario di secondo grado autonoma rispetto a quella contenuta nel codice di procedura civile, così evidenziando gli aspetti peculiari della disciplina del processo tributario di appello e tra questi le modalità di proposizione dell'appello tributario stabilite dall'art. 54 del decreto legislativo n. 546 del 1992».

All'esito dell'udienza pubblica, sentite le parti presenti e la Procura generale, la causa è stata riservata e decisa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso il Gambardella si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 53, comma, 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, nonché della violazione dell'art. 101 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. Il giudice regionale avrebbe violato le regole del contraddittorio, per non essersi neppure pronunciato sulla questione, rappresentata dalla difesa del contribuente, della integrazione del contraddittorio nei confronti dell'Agenzia delle dogane, cui l'ente riscossore avrebbe omesso di notificare l'appello, in violazione dell'art. 53, comma 2, cit. Sostiene che la norma processuale tributaria richiamata stabilisce espressamente che «il ricorso in appello è proposto nelle forme di cui all'art. 20, commi 1 e 2, nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado e deve essere depositato a norma dell'art. 22, commi 1, 2 e 3». Alla mancata evocazione in giudizio di tutte le parti presenti in primo grado, nella prospettazione del ricorrente, deve seguire la declaratoria di inammissibilità dell'appello.

Con il secondo motivo il ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 138, 139, 140, 148 e 160 cod. proc. civ., dell'art. 26, commi 1 e 4 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, dell'art. 60, comma 1,

lett. e) del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. Erroneamente il giudice regionale avrebbe disatteso l'eccezione sollevata dal contribuente in ordine alla irregolarità della notifica della cartella di pagamento.

Con il terzo motivo il contribuente lamenta l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. Erroneamente il giudice d'appello avrebbe accettato la produzione della mera copia fotostatica della relazione di notifica della cartella esattoriale, priva di qualsiasi attestazione di conformità.

L'esame dei motivi deve essere preceduto dalla verifica dell'ammissibilità del ricorso, poiché dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Salerno il contribuente impugnò l'estratto di ruolo n. 2016/122/27001, relativo alla cartella di pagamento n. 1002016001924365001.

A tal fine è necessario confrontarsi con la giurisprudenza di questa Corte, secondo cui, in tema di riscossione a mezzo ruolo, il comma 4-bis dell'art. 12 del d.P.R. 20 settembre 1973, n. 602, che, inserito dall'art. 3-bis del d.l. 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni in l. 17 dicembre 2021, n. 215, ed avente ad oggetto la "non impugnabilità dell'estratto di ruolo e limiti all'impugnabilità del ruolo" *«si applica ai processi pendenti, poiché specifica, concretizzandolo, l'interesse alla tutela immediata a fronte del ruolo e della cartella non notificata o invalidamente notificata»* (Cass., Sez. U, 6 settembre 2022, n. 26283).

Assume dunque priorità verificare se nel caso di specie il ricorso introduttivo della controversia fosse ammissibile o meno, per carenza di interesse ad una tutela immediata avverso l'estratto di ruolo, laddove la cartella, di cui pure se ne denuncia la carenza di notifica o la sua invalidità, è l'atto impugnato mediatamente.

La Corte ha ritenuto che, pur dovendosi escludere che l'art. 3-bis cit. abbia natura di norma di interpretazione autentica, e dunque senza che se ne possa attribuire efficacia retroattiva, con essa «il legislatore, nel regolare specifici casi di azione "diretta", stabilisce quando l'invalida notificazione della cartella ingeneri *di per sé* 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», interesse che va dunque dimostrato (Sez. U, n. 26283 del 2022, cit.).

Questo collegio si pone in continuità con il principio sancito in punto di perimetrazione dell'interesse del contribuente ad agire nelle ipotesi di ricorso avverso l'estratto di ruolo e, mediatamente, avverso la cartella di pagamento -di cui pur il medesimo debitore denunci l'omessa o invalida notificazione-, non emergendo nel caso di specie alcuna delle ipotesi per le quali la novella del 2021 riconosce ancora il diritto del contribuente di impugnare il suddetto estratto con la cartella (secondo quanto previsto dall'art. 12, comma 4-bis, del d.P.R. n. 602 del 1973, come modificato dall'art. 3-bis del d.l. 146 del 2021, inserito in sede di conversione dalla l. n. 215 del 2021).

D'altronde le ragioni per le quali il precedente orientamento giurisprudenziale aveva riconosciuto l'impugnabilità dell'estratto di ruolo, quand'anche non espressamente compreso tra gli atti elencati nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, erano finalizzate ad assicurare la possibilità di far valere l'invalidità stessa di un atto fiscale non notificato anche prima di quanto previsto dall'art. 19, comma 3, ultima parte, del d.lgs. n. 546 del 1992. Si assumeva infatti che l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non può essere compresso, ritardato, reso più difficile o gravoso (Sez. U, 2 ottobre 2015, n. 19704).

Senonché, rispetto al tessuto normativo all'epoca vigente, quelle limitazioni avvertite alla tutela giurisdizionale, foriere del pericolo che la risposta della giustizia potesse giungere in ritardo e solo in termini meramente risarcitori, sono venute meno grazie al riconoscimento di una più ampia tutela del contribuente anche nella fase esecutiva.

I principi trovano conferma, così allo stato chiarendosi i limiti di impugnabilità degli estratti di ruolo, nel recente intervento della Corte Costituzionale, che, nel dichiarare inammissibili le questioni di legittimità costituzionale sollevate in tema, con sentenza n. 190 del 17 ottobre 2023, ha significativamente evidenziato come la norma impugnata, *disponendo «che il ruolo e la cartella 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 -*, innalza la soglia del

bisogno di tutela giurisdizionale dei contribuenti ai fini della impugnazione "diretta" del ruolo e della cartella». La medesima Corte Costituzionale sottolinea che la restrizione della possibilità di impugnare la cartella di pagamento che si ritenga invalidamente notificata, e di cui il contribuente sia venuto a conoscenza dall'estratto di ruolo (che ne afferma la valida notifica), è stata oggetto di un utilizzo abnorme, con enorme proliferazione di controversie strumentali di impugnazione degli estratti di ruolo, spesso pretestuosamente promosse con ogni sorta d'eccezione avverso cartelle notificate anche molti anni prima. Ha peraltro anche avvertito che l'abuso di quanti approfittano della vulnerabilità del sistema, che pur genera un ingiustificato contenzioso seriale, non può tuttavia comprimere in via sistematica il bisogno di tutela "anticipata" dei soggetti che legittimamente lo invocano, ma ciò coinvolge profili rimessi alla discrezionalità del legislatore. Di qui «l'inammissibilità delle questioni sollevate, dal momento che, come emerge dalla stessa prospettazione del rimettente, il rimedio al vulnus riscontrato richiede, in realtà, un intervento normativo di sistema, implicante scelte di fondo tra opzioni tutte rientranti nella discrezionalità del legislatore».

Nel caso di specie il contribuente non ha evidenziato ragioni che giustificassero l'esigenza di una tutela anticipata. Deve dunque dedursi che mancava l'interesse all'impugnazione dell'estratto di ruolo, tanto più che la cartella di pagamento, di cui è stata negata la conoscenza per l'irritualità della notifica, allo stato non risulta neppure posta a fondamento di una qualunque attività esecutiva nei confronti del Gambardella.

Emerge allora che la causa non poteva essere neppure proposta, né tanto meno il processo proseguito. Si tratta di questione rilevabile d'ufficio.

La sentenza d'appello va dunque cassata senza rinvio, ai sensi dell'art. 382, terzo comma, ultima parte, cod. proc. civ., attesa l'inammissibilità del ricorso originario del contribuente.

Tenuto conto della peculiarità della questione e della circostanza che al momento della introduzione della controversia dinanzi al giudice di primo grado, e ancora in sede d'appello, la giurisprudenza riteneva ammissibile l'impugnazione dell'estratto di ruolo, sussistono ragioni per compensare tra le parti integralmente le spese processuali sostenute in sede di legittimità e nei gradi di merito.

P.Q.M.

La Corte, a Sezioni unite, pronunciando sul ricorso, cassa senza rinvio la sentenza impugnata, perché inammissibile il ricorso originario. Compensa le spese del giudizio di legittimità e dei gradi di merito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, nella misura pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis del medesimo articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio delle sezioni unite civili, il