Comm. Trib. Reg. per la Lombardia

Sentenza del 27/12/2018 n. 5620 - Sezione 22

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Concisa esposizione ex art. 36, c.2, n°2, d.lgs.546/92
Si dà atto della trattazione in pubblica udienza; il Giudice relatore espone al Collegio i fatti e le questioni controverse, come riportati nei contrapposti atti defensionali; successivamente il Presidente ammette le parti costituite presenti alla discussione.
Oggetto del processo è l'intimazione al pagamento di 4 cartelle esattoriali, indicate in frontespizio ed emesse dall'Agente di riscossione - Equitalia Nord spa nei confronti di F.A., per omesso pagamento TARSU, accertata e passata a ruolo dal Comune di Milano per gli anni d'imposta dal 2005 al 2008 (come indicato in frontespizio a fianco di ciascuna). F.A. impugnava le prodromiche 4 cartelle di pagamento - asseritamente mai notificate ma conosciute solo in occasione dell'intimazione in frontespizio - eccependone formalmente la prescrizione quinquennale. Equitalia Nord S p A. si costituiva in giudizio contestando l'avvenuta prescrizione sostenendone il - non consumato - maggiore termine decennale.
L'impugnata sentenza di prime cure respingeva il ricorso ritenendo e considerando che: "*Il ricorrente ha proposto ricorso avverso l'intimazione di pagamento notificatale dal Comune di Milano con riferimento a quattro cartelle di pagamento relative alla tassa raccolta rifiuti, notificate tra il 2005 e il 2008. Sosteneva che i tributi erano prescritti. Si costituiva il Comune di Milano eccependo la propria carenza di legittimazione passiva essendo le questioni di notifica di competenza del concessionario della riscossione. Si costituiva Equitalia contestando la eccezione di prescrizione e chiedendo il rigetto del ricorso. - Motivi della decisione - II ricorso è infondato. Equitalia, relativamente alla cartella 068XXXXXXXXX000, ha prodotto la relata di notifica a mani proprie in data 27/9/2008. Quanto alle altre cartelle, risultano tutte notificate il 24/12/2005, il 2/9/2006 e il 1/11/2008, dunque alla data di notifica dell'intimazione (30/10/2015) la prescrizione non era decorsa. Infatti, la giurisprudenza assolutamente prevalente ritiene che una volta divenuta definitiva la cartella, il relativo debito si prescriva non nel termine di prescrizione del tributo, ma nell'ordinario termine decennale. Il ricorso va pertanto respinto e il ricorrente condannato al pagamento delle spese di causa, che si liquidano in € 300,00, in favore di Equitalia, mentre le spese vanno compensate nei confronti del Comune di Milano con il quale non si è svolto alcun contraddittorio di merito.*
P.Q.M La Commissione respinge il ricorso e pone a carico del ricorrente il pagamento delle spese in lavare di Equitalia che liquida in €300,00 ".

Contro questa sentenza:

F.A. ha proposto tempestivo appello, censurandone le motivazioni e, oltre a riproporre le medesime questioni già dedotte in primo grado: lasso temporale ultra quinquennale tra la notifica delle cartelle e quella dell'intimazione qui

impugnata, in particolare fa riferimento alla giurisprudenza di legittimità espressa da Cass. 4283/2010, che ha fissato in 5 anni il termine prescrizionale per la riscossione ''*proprio della Tarsu*". Conclude per l'annullamento delle cartelle insieme all'intimazione qui impugnata, con rifusione delle spese per entrambi i gradi di giudizio.
Il Comune di Milano si è costituito al solo fine di dichiarare, anche in appello, il proprio difetto di legittimazione passiva, atteso che la questione verte unicamente sulla fase di riscossione, affidata ad Equitalia Nord spa.
L'Agente di riscossione, depositando in data 11 giugno 2018 proprie controdeduzioni, prot. S/12628, si costituisce "in persona della dott.ssa B.T. giusta procura speciale conferitale per atto del notaio M.L. [Roma] in data 5 luglio 2017, rep. X racc. Y (doc. 1)" "rappresentata e difesa nel presente procedimento dall'avvocato L.P. (C.F. AAAAAANNNANNANNNA) (come da procura che si allega alla presente) la quale si dichiara antistataria, e con essa elettivamente domiciliata a Milano. in via T. n. X presso lo studio dell'avvocato L.T. ". In effetti, la procura allegata di cui sopra, è una nota datata 7 giugno 2018, numero pratica agenda legale 6XXXXXXX2, intestato: AE-Riscossione, Direzione regionale Lombardia, contenzioso regionale. Via G. n. Y, 00142 Roma, con la quale l'ente in epigrafe conferisce procura a E.T., la quale delega l'avvocato D.P. a rappresentare e difendere l'ente, ed "elegge domicilio, ai fini del presente giudizio, in via P. X Roma". Il citato documento reca in calce la seguente formula "Firmato digitalmente da L.T. data: 07/06/2018 16:22:34" con a fianco una sigla illegibile. Nel merito, l'Agente della riscossione resiste all'appello del ricorrente, ritenendo e considerando che: "la natura di titolo esecutivo del ruolo riportato nella cartella di pagamento, che trae origine dall'art. 49, d.p.r. 602/1973 secondo il quale <>. Con la formazione del ruolo e della conseguente cartella di pagamento, in cui lo stesso si trasfonde, si determina un effetto novativo delle singole obbligazioni originariamente dovute a separate ragioni di credito e, a seguito della creazione del ruolo, inglobate in unico credito, nell'ambito del quale non è possibile scorporare le singole voci originarie. Anche il rapporto primitivo tra ente creditore da un lato, e soggetto debitore dall'altro, è sottoposta ad una novazione soggettiva, con l'ingresso dell'Agente della riscossione, quale soggetto avente diritto all'esecuzione del credito. A decorrere dalla notifica della cartella, pertanto, non può più farsi riferimento ai singoli termini di prescrizione previsti per ciascuno dei crediti portati a ruolo, con la decorrenza originariamente fissata dalla legge per tali crediti, bensì alla ordinaria prescrizione per l'unico credito pecuniario nel quale sono confluite le singole voci e con l'unitaria decorrenza a far tempo dalla notifica della cartella". ... "Già in passato, la giurisprudenza di merito e di legittimità, ha avuto modo di chiarire come tale termine dovesse ritenersi decennale, in assenza di espressa previsione per l'azione di riscossione ". Conclude per il rigetto dell'appello, la conferma dell'impugnata sentenza, con vittoria di spese da distrarsi a favore del procuratore dichiaratosi antistatario.
Dopo aver sentite le parti costituite presenti ammesse alla discussione, che banno precisato in udienza le proprie rispettive conclusioni, riportandosi alle istanze e deduzioni già svolte in atti, visti gli atti di causa ed esaminati i documenti prodotti, ritenuti sufficienti gli elementi istruttori acquisiti, il Collegio si ritira in camera di consiglio e pone la causa in decisione ai sensi dell'art. 35 d.lgs. n° 546/1992, deliberando come da dispositivo.

MOTIVAZIONE

Succinta esposizione delle ragioni di fatto e dei motivi di diritto della decisione ex art. 36, c.2, n°4, d.lgs.546/92

L'appello è fondato e la sentenza impugnata va conseguentemente riformata perché non resiste ai motivi di impugnazione proposti dall'appellante.

In via pregiudiziale va dichiarata la carenza di legittimazione passiva ad causam del Comune di Milano, atteso che oggetto di giudizio - per vizi propri - è solo l'atto emesso (art. 10, d.lgs. 546/1992) dall'Agente della riscossione. Pertanto, non opera l'art. 39, d.lgs. 112/1999, che cosi testualmente recita: «Il concessionario [nunc: l'Agente della riscossione], 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»; ciò al fine di rendere eventualmente opponibile la sentenza che ha definito il giudizio, all'ufficio impositore, terzo chiamato in causa quale creditore, titolare del rapporto sostanziale controverso, la cui riscossione coattiva è affidata ex lege all'agente della riscossione, mero «adiectus solutionis causa». (Cass. Ss.Uu. n. 16412/2007 e Cass. n. 97/2015).

Sempre in via pregiudiziale, altresì, va dichiarata l'inammissibilità della costituzione in giudizio dell'Agente della riscossione, per i seguenti motivi. Per evidenti ragioni di contenimento dei costi pubblici, la capacità di stare in giudizio direttamente, o mediante la struttura territoriale sovraordinata, con l'eventuale rappresentanza, patrocinio ed assistenza in giudizio dell'Avvocatura dello Stato - anziché dei diversi difensori abilitati, come indicati ai commi 3, 5 e 6 dell'art. 12, d.lgs. 546/1992- è divenuta, come per le Agenzie fiscali, quella propria dell'Agente della riscossione, con l'art. 9, d.lgs. 156/2015(per quanto qui ci riguarda entrato in vigore il 10 gennaio 2016) segnatamente con le modifiche apportate agli artt. 11, c.2, e 12, c. 1, d.Igs. 546/1992. Secondo Cass. 28684/2018, la nullità della procura, rilasciata dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione, nuovo ente pubblico economico successore universale di Equitalia s.p.a., ex art.1 , c.3, d.I. 193/2016, conv. in I. 225/16, determina l'invalidità dell'atto di costituzione in giudizio dell'AE-R, "con la conseguente inutilizzabilità delle istanze e delle deduzioni" ivi contenute, anche ai fini della liquidazione delle spese di lite.

Il Collegio, rileva come nel processo tributario (che è giudizio d'impugnazione-merito nel quale il resistente -ancorché non costituito- si è già pronunciato motivando l'atto impugnato; infatti nel rito tributario la "vocatio in jus" del rito civile è sostituita dalla "vocatio iudicis") non sia prevista la contumacia e la relativa valutazione di compatibilità in virtù del rinvio dinamico di cui agli artt. 1, c.2, e 49, d.lgs.546/1992, (vds. procedimento in contumacia, c.p.c. libro II, titolo I, capo VI, artt. 290 e ss.) non ne consente l'applicazione per la specialità di ogni nonna processuale tributaria, che relega quelle processuali civili ad un ruolo di mera chiusura dell'ordinamento giuridico. Infatti, l'art. 23 (o, per l'appello gli artt. 54 e 61) non prevede una dichiarazione formale di contumacia per la parte resistente non costituita -come ai sensi degli artt. 171 e 291, c.p.c.- ma si limita ad escluderla dall'avviso (ex art. 31, c.1, d.lgs. cit.) di trattazione della controversia, dalla comunicazione (ex art. 28, c.1, stesso

d.lgs.) dei provvedimenti presidenziali di cui all'art.27, e dalla comunicazione (ex art. 37, c.2, stesso d.lgs.) del dispositivo recato dalla sentenza, pubblicata dal segretario dopo il deposito del presidente in segreteria.
Non sussiste, quindi, alcun tipo di nullità, poiché manca (vds. principio di tassatività ex art. 156 c.p.c.) la previsione normativa di tale sanzione nel processo tributario (e, ai fini del rinvio dinamico di cui all'art. 1, c.2, citato d.lgs, anche nel codice di procedura civile). La giurisprudenza di legittimità (Cass. on. 7329/2003, 5191/2008, 13079/2008 e 12363/2010) ha puntualizzato che l'eventuale costituzione tardiva comporta solo la preclusione a poter sollevare eccezioni -processuali e di merito- non rilevabili d'ufficio, ed (Cass. nn. 2105912007 e 20952/2008) ha chiarito che "la costituzione tardiva comporta la <>". Trascorso il termine di 60 giorni -previsto dall'art. 23 e 54 (e 61), d.lgs. 546/1992- si forma a carico della parte resistente non costituita una preclusione alla proposizione delle eccezioni in senso stretto, della richiesta di chiamata di terzi e delle controdeduzioni che, ove tardivamente prodotte sono tamquam non essent.
Ai sensi dell'art. 182 c.p.c., cui l'art. 12, e.10, d.lgs. 546/1992 rinvia, il giudice deve verificare d'ufficio la regolarità della costituzione delle parti e qualora rilevi "un difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione ovvero un vizio che determina la nullità della procura al difensore" e la parte non provveda entro il termine perentorio fissatole a sanare il vizio, ai sensi dell'art. 18, cc. 3 e 4, (e 53) d.lgs. 546/1992, dichiara l'inammissibilità (recte: improcedibilità per inammissibilità sopravvenuta) del ricorso (anche in appello ex artt. 55 e 61, d.lgs.546/1992). **Tuttavia, l'art.182 c.p.c., è applicabile nel processo tributario di merito solamente nei confronti delle parti che "devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato"; non si applica, pertanto, alle parti di cui all'articolo 10, diverse dal ricorrente (che non versi nell'ipotesi di cui all'art. 12, c.2), indicate all'art. 11, cc. 2 e 3, d.lgs. 546/1992: all'Agente della riscossione (Agenzia Entrate-Riscossione, mentre invece si applicava ad Equitalia s.p.a.), come alle Agenzie fiscali, agli altri enti impositori ed ai soggetti c.d. gestori (albo art. 53, d.lgs. 446/1997).**
Peraltro, sulla questione, Cass. sez. trib. Ord. 28741/2018, ha evidenziato il seguente principio di diritto: "-qualora ... il nuovo ente Agenzia delle entrate-Riscossione si costituisca, in nuovo giudizio ovvero anche in giudizio pendente, con il patrocinio di avvocato del libero foro, sussiste per esso l'onere, pena la nullità del mandato difensivo e dell'atto di costituzione su di esso basato, di indicare ed allegare le fonti del potere di rappresentanza ed assistenza di quest'ultimo in alternativa al patrocinio per regola generale esercitato, salvo conflitto di interessi, dall'avvocatura dello Stato; tali fonti vanno congiuntamente individuate sia in atto organizzativo generale contenente gli specifici criteri legittimanti il ricorso ad avvocati del libero foro (art.1, co.5 ed 8 d.l. 193/16, conv. in L. 225/16), sia in apposita motivata deliberazione, da sottoporre agli organi di vigilanza, che indichi le ragioni che, nella concretezza del caso, giustificano tale ricorso alternativo (art. 43 r. d. n. 1611 del 1933, come modificato dall'art. 11 l. 103/79)." In mancanza di tali presupposti, la costituzione Agenzia delle Entrate-Riscossione è inammissibile.
Limitando ed approfondendo la trattazione alle sole questioni - di fatto e di diritto - rilevanti ai fini della decisione concretamente adottata, in applicazione

del principio c.d. della "ragione più liquida" - desumibile dagli artt. 24 e 111 Cost. - che consente di analizzare gli elementi della fattispecie secondo l'evidenza dirimente (cfr. Cass. Ss.Uu. sent. n. 24883/2008, nonché Cass. 26242/2014 e 9936/2014), il Collegio ritiene e considera che, mentre l'esercizio del potere impo-sanzionatorio, funzionale alla formazione del titolo, è sottoposto a termine di decadenza, le successive attività riscossive, invece, sono soggette a termine di prescrizione, decorrente (dies a quo) da quando l'imposta debba ritenersi "amministrativamente definitiva" (per mancata tempestiva impugnazione di atto amministrativo autoritativo, esecutivo ed esecutorio) o "passata in giudicato" ex art. 324 c.p.c. - e 2909, c.c. - (actio judicati, per l'esaurimento dell'iter giudiziario). Sia la decadenza che la prescrizione, ovviamente, trovano la propria disciplina nell'obbligazione tributaria (Iva, Registro, Ii.Dd., sanzioni, interessi etc.) e non nello strumento giuridico utilizzato per farla valere (avviso di liquidazione, avviso di accerta mento, intimazione di pagamento, cartella di pagamento etc.). Tanto è vero che, in un medesimo atto (inteso sia come atto giuridico, sia come mero strumento documentale), possono coesistere termini - decadenziali e/o prescrizionali- diversi, in relazione alle diverse leggi d'imposta cui fanno riferimento.
L'ardita tesi avanzata da controparte, secondo la quale "con la formazione del ruolo e della conseguente cartella di pagamento, in cui lo stesso si trasfonde, si determina un effetto novativo delle singole obbligazioni [oggettivo], originariamente dovute a separate ragioni di credito e, a seguito della creazione del ruolo, inglobate in unico credito, nell'ambito del quale non è possibile scorporare le singole voci originarie, " cosicché "anche il rapporto primitivo tra ente creditore da un lato, e soggetto debitore dall'altro, è sottoposto ad una novazione soggettiva, con l'ingresso dell'Agente della riscossione, quale soggetto avente diritto all'esecuzione del credito" non è condivisa dal Collegio per i motivi su indicati; peraltro, contrariamente a quanto asserito da parte resistente, l'Agente della riscossione è mero "adiectus solutionis causa" e non "soggetto avente diritto all'esecuzione del credito".
Pertanto, tale teoria secondo la quale, fin dalla notifica della cartella esattoriale (per le irregolarità di cui agli artt. 36-bis e/o 36-ter, d.P.R. 600/1973: controllo automatizzato e/o formale della dichiarazione sui redditi; art. 54-bis d.P.R. 633/1972: controllo automatizzato della dichiarazione IVA; art. 1, c.412, L. 311/2004: liquidazione dell'imposta sui redditi a tassazione separata; ed art. 43, c.1, d.P.R. 602/1973: recupero di somme erroneamente rimborsate) o dell'atto impo-esattivo, non possa più farsi riferimento ai singoli termini di prescrizione previsti dalle relative leggi d'imposta per ciascuno dei crediti iscritti a ruolo, bensì alla ordinaria prescrizione per l'unico credito pecuniario -nel quale asseritamente sarebbero confluite le singole voci e con l'unitaria decorrenza a far tempo dalla citata noti fica della cartella/accertamento- che non può che essere decennale, in assenza di espressa previsione per l'azione di riscossione, è priva di pregio.
Poiché non esiste una norma specifica che stabilisca il termine di prescrizione dei tributi locali, e dato che si tratta di tributi periodici, essi si prescrivono nel termine di 5 anni, ex art. 2948, n. 4, cod. civ. (Cass. 4283/2010). La cartella esattoriale relativa, pur avendo le caratteristiche di un titolo esecutivo, resta un atto amministrativo privo dell'attitudine ad acquistare efficacia di giudicato,

il che significa che la decorrenza del termine per l'impugnazione, pur determinando la decadenza dalla facoltà di proporre impugnazione, produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito (definitività amministrativa), mentre non determina alcun effetto processuale (res judicata), sicché non può trovare applicazione l'art. 2953 c.c. ai fini della operatività della conversione del termine di prescrizione breve: quinquennale, in quello ordinario: decennale. (Cass. Ss. Uu. Sent. 23397/2016).
Infatti, Cass. ordinanza n. 20213/2015, relativamente ai tributi locali quali Tarsu e Tia per i quali è ius receptum la prescrizione quinquennale (vds. anche Cass. SS. UU. n 25790/2009), precisa che la cartella esattoriale non è un titolo idoneo a consentire l'applicazione del disposto di cui all'art. 2953 c.c. e la conseguente applicazione del termine massimo di prescrizione, ma un mero atto interruttivo, a seguito del quale l'ordinario termine prescrizionale proprio di ogni tributo riprende a decorrere (conf. Cass. S.U. 25790/2009 e Cass. Sez. Lav. 6741/2012). Peraltro, la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 280/2005, ha ritenuto che -sotto il profilo del principio del diritto di difesa (art. 24 Cost.) non è "consentito lasciare il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione", l'arco temporale di potenziale riscossione del credito erariale non può e non deve apparire "certamente eccessivo e irragionevole".
Comunque, anche se il computo della prescrizione -come da codice civile quale norma generale- deve tenere conto di ogni eventuale causa di sospensione: libro VI, titolo V, capo l, sez. ll (ad esempio: la durata di un processo) e di interruzione: sez. III (ad esempio: l'intimazione di pagamento), nel caso che qui ci occupa, la prescrizione quinquennale (dies a quo: 24/12/2005, 2/9/2006 e 1/11/2008) non è stata tempestivamente interrotta con la notifica dell'intimazione di pagamento (in data 30/10/2015).
Le questioni appena vagliate esauriscono la vicenda sottoposta al Collegio, essendo stati esaminati tutti gli aspetti rilevanti per la definizione del procedimento; gli argomenti di doglianza non espressamente esaminati sono stati da questo Collegio ritenuti non rilevanti ai fini della decisione e comunque non idonei a condurre ad una conclusione di segno diverso. La decisione, pertanto, assorbe e supera tutte le domande formulate nel giudizio.
Victus victori in expensis condemnatus est, tenendo conto della natura e complessità dell'affare, dell'importanza anche economica delle questioni trattate, del pregio dell'opera, dell'urgenza della prestazione, dei risultati del giudizio e dei vantaggi conseguiti, nonché del valore della controversia determinato (ex art. 5, c.4, D.M. sotto indicato) in conformità all'importo delle imposte, tasse, con tributi e relativi accessori oggetto di contestazione, con il limite di un quinquennio in caso di oneri poliennali, in deroga all'art.12, c.2, d.lgs. 546/92, liquidandole complessivamente, per ciascun grado di giudizio -ex art. 15, c.2-ter, d.lgs. 546/92, introdotto dalla novella del d.lgs.156/2015- in base ai parametri disciplinati dal D.M. Min. Giustizia 10.09.2014, n. 55, recante "Determinazione dei parametri per la liquidazione dei compensi per la professione forense ai sensi dell'art. 13 comma 6 della legge 31 dicembre 2012 n. 247", come da dispositivo.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale di Milano, sezione 22 definitivamente

pronunciando, dichiarato il difetto di legittimazione passiva *ad causam* dell'Ente impositore; dichiarata inammissibile la costituzione in giudizio dell'Agente di riscossione; accoglie l'appello di parte privata, riforma la sentenza n. 5722/44/2016 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, depositata in data 29/6/2016 e, per l'effetto, dichiara illegittime l'intimazione e le relative cartelle di pagamento impugnate.
Condanna altresì, nella persona del legale rappresentante pro-tempore, l'Agente di riscossione - Equitalia Nord spa, appellato soccombente, al pagamento a F.A. delle spese di lite per ciascun grado del giudizio, qui integralmente liquidate per il primo grado in €1.012/50; per il secondo grado in €1.145/00 (per: esborsi sostenuti, diritti, onorari al lordo degli oneri previdenziali e fiscali di legge); oltre il 15% di spese generali; 4% c.p. ed I.V.A. come per legge; nonché al ristoro del C.U.T. (Contributo unificato tributario), effettivamente già pagato dall'intimato per ciascuno degli atti defensionali presentati durante l'intero processo, al netto di eventuali relativi interessi liquidati e san zioni irrogate, ed alla restituzione di tutto quanto eventualmente già riscosso frazionatamente -come previsto dalle singole leggi d'imposta e dall'art. 68 d.lgs. 546/92- in pendenza dell'intero giudizio, con gli interessi di legge.
Così deciso in Milano, nella camera di consiglio del 4 luglio 2018