

Documento firmato digitalmente
Il Relatore
SAVERIO CAPOLUPO

Sentenza n. 515/2023
Depositata il 13/09/2023
Il Segretario
CECILIA LAPORTA

Il Presidente
PIETRO PERLA



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di PESCARA Sezione 2, riunita in udienza il 05/09/2023 alle ore 11:30 con la seguente composizione collegiale:

PERLA PIETRO, Presidente
CAPOLUPO SAVERIO, Relatore
TOLLOSO ANTONIO, Giudice

in data 05/09/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. [REDACTED]/2022 depositato il 12/01/2022

proposto da

[REDACTED] Srl - [REDACTED]

Difeso da

Daniele Brancale - BRNDNL87D08I954K

Rappresentato da [REDACTED]

ed elettivamente domiciliato presso daniele.brancale@pec.basilicatanet.it

contro

Ag.entrare - Riscossione - Pescara

Difeso da

[REDACTED]

ed elettivamente domiciliato presso protocollo@pec.agenziariscossione.gov.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- **AVVISO DI INTIMAZIONE** n. 08320219000578829000 IVA-OPERAZIONI IMPONIBILI

- CARTELLA DI PAGAMENTO n. 08320150002726134000 IVA-OPERAZIONI IMPONIBILI
- CARTELLA DI PAGAMENTO n. 08320150005166572000 IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE
- CARTELLA DI PAGAMENTO n. 08320160005191425000 IRAP
- CARTELLA DI PAGAMENTO n. 08320160006132543000 IRAP
- CARTELLA DI PAGAMENTO n. 08320160009059013000 DIRITTO ANNUALE CCIAA
- CARTELLA DI PAGAMENTO n. 08320170000229753000 IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE
- CARTELLA DI PAGAMENTO n. 08320170002746316000 IVA-OPERAZIONI IMPONIBILI
- CARTELLA DI PAGAMENTO n. 08320170003973815000 IRAP
- CARTELLA DI PAGAMENTO n. 08320180000349525000 IVA-OPERAZIONI IMPONIBILI
- CARTELLA DI PAGAMENTO n. 08320180006726901000 TASSA AUTOM.
- CARTELLA DI PAGAMENTO n. 08320180011105577000 IRAP
- CARTELLA DI PAGAMENTO n. 08320190001049028000 IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE
- CARTELLA DI PAGAMENTO n. 08320190002378322000 IVA-OPERAZIONI IMPONIBILI
- CARTELLA DI PAGAMENTO n. 08320190005578330000 IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE
- CARTELLA DI PAGAMENTO n. 08320190007321369000 INAIL
- CARTELLA DI PAGAMENTO n. 08320190008694840000 IVA-OPERAZIONI IMPONIBILI
- CARTELLA DI PAGAMENTO n. 08320190009497468000 INAIL
- CARTELLA DI PAGAMENTO n. 08320200000436423000 IVA-OPERAZIONI IMPONIBILI

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

Resistente/Appellato: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

In data 25.11.2021, alla società ricorrente veniva notificata l'intimazione in epigrafe, con contestuale richiesta di pagamento della somma di euro 670.236,16, per presunte esposizioni debitorie nei confronti di diversi enti impositori.

Ad avviso di parte ricorrente il già menzionato atto parrebbe trovare origine nel presunto mancato pagamento di una serie di cartelle esattoriali, le quali non sarebbero mai state "ritualmente" notificatele, e/o comunque estranee alla stessa tanto in relazione all'an che con riferimento al quantum della pretesa debitoria.

Lamenta, quindi, di non essere stata messa nella condizione, legittima, di poter esperire le proprie difese avverso tutti gli atti impugnati.

Eccepisce, in via pregiudiziale, la nullità e/o illegittimità dell'intimazione di pagamento de quo (atto principale), quale conseguenza dell'omessa e/o irrituale notifica delle

cartelle di pagamento (atti presupposti) per violazione degli artt. 25 e 26, d.P.R. n. 602 del 1973.

Nel richiamare il principio del c.d. “corretto procedimento di formazione della pretesa tributaria” e il relativo contenuto come definito dalla giurisprudenza di legittimità, indicata ribadisce che l’opposta intimazione di pagamento è priva di efficacia giuridica e, pertanto, nulla atteso che nessuno dei titoli in essa indicati è mai stato oggetto di rituale notificazione nei confronti della ricorrente.

Ritiene che la notifica al contribuente della cartella di pagamento sia “atto imprescindibile al fine della produzione degli effetti giuridici del ruolo”, dal momento che, essendo quest’ultimo un atto interno dell’amministrazione finanziaria avente natura recettizia, rende edotto il contribuente e produce i suoi effetti giuridici solo ed esclusivamente in seguito ad una regolare notifica che, nel caso di specie, non è assolutamente avvenuta.

Solleva, poi, la nullità e/o illegittimità dell’intimazione di pagamento opposta, per inefficacia dei ruoli presupposti alle cartelle di pagamento poste a base della stessa, non avendo, l’agente della riscossione, provato e/o dimostrato la regolare sottoscrizione degli stessi da parte dei titolari (o dei loro delegati) degli uffici cui si riferiscono le pretese impositive per violazione art. 12, comma 4, D.P.R. n. 602/73.

Al riguardo, sostiene che dalla lettura del provvedimento impugnato non risulta possibile, per la contribuente, verificare se i ruoli dai quali scaturiscono le cartelle di pagamento poste a base dell’intimazione opposta, siano stati regolarmente sottoscritti dai titolari degli uffici competenti o dai loro delegati, quindi, da soggetti muniti di rappresentanza sostanziale dell’ente impositore ed istituzionalmente preposti alla sottoscrizione.

Contesta, quindi, l’esecutività dei ruoli oggetto delle cartelle esattoriali sulla base delle quali è stata emessa la citata intimazione di pagamento, non avendo prova del fatto che gli stessi siano stati regolarmente sottoscritti e, come tali, abbiano acquisito l’esecutività richiesta dal già citato art. 12, comma 4, D.P.R. n. 602/73.

Eccepisce anche la nullità dell’intimazione di pagamento opposta per intervenuta prescrizione del diritto alla riscossione dei tributi e/o delle sanzioni nonché’ degli interessi riportati nelle cartelle di pagamento nonché la nullità dell’intimazione di pagamento per omessa indicazione del metodo di calcolo degli interessi.

Chiede, in via pregiudiziale, che venga dichiarata la nullità derivata dell’intimazione di pagamento opposta nonché di tutti gli atti presupposti all’intimazione di pagamento impugnata; in via principale, che venga dichiarata la nullità/illegittimità

dell'intimazione di pagamento de quo, per inesistenza dei relativi titoli esecutivi; in via subordinata, la dichiarazione di nullità/illegittimità dell'intimazione di pagamento opposta per intervenuta prescrizione dei termini relativi alla riscossione delle somme (tributi e/o sanzioni) poste a base di alcune delle cartelle di pagamento identificate al motivo n. 3 del ricorso nonché la nullità dell'intimazione di pagamento relativamente agli importi riguardanti gli interessi, per omessa indicazione del metodo di calcolo degli stessi.

Con memoria depositata il 25.07.2023, rilevato che alla data del 25.07.2023 nel fascicolo processuale telematico non è presente alcuna costituzione in giudizio da parte dell'agente della riscossione, e che alla data del 15.07.2023 sono spirati i termini per le parti costituite di depositare documenti, tenuto conto del contegno processuale dalla resistente, insiste nell'eccepito difetto di notifica degli atti presupposti all'intimazione di pagamento impugnata (limitatamente alle cartelle di pagamento individuate alle pagine nn. 2, 3 e 4 del ricorso).

Sottolinea, poi, come in assenza di regolare notificazione dei titoli presupposti, resta inesorabilmente prescritta la pretesa veicolata per il tramite delle cartelle poste a base dell'intimazione, dovendosi calcolare il termine utile concesso dal legislatore per esercitare il diritto alla riscossione non più dalla data di notifica, appunto, delle cartelle bensì dall'anno di riferimento di ciascun singolo debito.

L'Agenzia delle entrate riscossione non si è costituita.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Il Collegio ritiene di dover esaminare in via preliminare l'eccezione di tardività del deposito dei documenti e delle controdeduzioni da parte dell'Agenzia delle entrate-riscossione.

Al riguardo l'art. 32, comma 1 e 2 del D. Lgs n. 546 del 1992 indica i termini entro i quali documenti e le memorie illustrative possono essere depositati.

Ai sensi dell'art. 23, comma 1 e 2 del D. Lgs n. 546 del 1992 *"L'ente impositore, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 nei cui confronti è stato proposto il ricorso si costituiscono in giudizio entro sessanta giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale.*

2. La costituzione della parte resistente è fatta mediante deposito presso la segreteria della commissione adita del proprio fascicolo contenente le controdeduzioni in tante copie quante sono le parti in giudizio e i documenti offerti in comunicazione".

In merito, la facoltà delle parti di produrre documenti deve essere esercitata, pertanto, entro il termine dalla richiamata norma giuridica, ossia venti giorni liberi prima della data di trattazione osservato il precedente art. 24 mentre fino a 10 giorni liberi prima dell'udienza ciascuna delle parti può depositare memorie illustrative con le copie per le altre parti, con l'osservanza delle prescritte formalità.

Questo termine -per lo scopo che persegue e la funzione (rispetto del diritto di difesa e del principio del contraddittorio) che adempie- deve ritenersi di natura perentoria, e quindi sanzionato con la decadenza anche in assenza di espressa previsione legislativa (Cass. Sez. 5, sentenza n. 655 del 15/01/2014).

D'altra parte, come affermato dalla giurisprudenza di legittimità, in tema di contenzioso tributario, la costituzione in giudizio della parte resistente deve avvenire, ai sensi dell'art. 23 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, entro sessanta giorni dalla notifica del ricorso, a pena di decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi. Da questo deriva che nessun altro pregiudizio può derivare alla parte resistente, alla quale va riconosciuto il diritto di negare i fatti costitutivi della pretesa attrice, di contestare l'applicabilità delle norme di diritto invocate, nonché di produrre documenti ai sensi degli artt. 24 e 32 del D.lgs. n. 546 del 1992.

Ha, però, puntualizzato che qualora tali difese non siano concretamente esercitate nessuna altra conseguenza sfavorevole può derivarne al resistente, sicché deve escludersi qualsiasi sanzione di inammissibilità per il solo fatto della tardiva costituzione della parte resistente, atteso che la sanzione processuale dell'inammissibilità non è prevista dalla norma e la sua applicazione impedirebbe alla parte, in violazione dell'art. 24 Cost., di partecipare alla discussione orale della causa all'udienza e di esercitare il diritto fondamentale alla difesa, confutando le ragioni della controparte e la ricorrenza delle norme da questa invocate.

Con riferimento al caso in esame, in adesione ai principi innanzi richiamati, tenuto conto che, alla data del 25.07.2023, nel fascicolo processuale telematico non è presente alcuna costituzione in giudizio da parte dell'agente della riscossione, e che alla data del 15.07.2023 sono spirati i termini per le parti costituite di depositare documenti e che le memorie difensive sono state depositate soltanto il primo settembre 2023, questa Corte di Giustizia Tributaria ritiene di dover accogliere le eccezioni sollevate dalla ricorrente. Invero, non sono state fornite le prove giuridicamente utilizzabili per vincere le eccezioni di omessa notifica dell'atto presupposto eccepita dall'istante atteso che il diritto riconosciuto dalla giurisprudenza di legittimità di negare i fatti costitutivi della

pretesa attrice, di contestare l'applicabilità delle norme di diritto invocate, nonché di produrre documenti ai sensi degli artt. 24 e 32 de D.lgs. n. 546 del 1992 (cfr. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 6734, del 02/04/2015 e Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 2585, del 30/01/2019) deve essere comunque esercitato nei termini innanzi indicati atteso il loro carattere perentorio, circostanza che non si verifica nel caso di specie.

2. Sempre in via preliminare questa Corte, considerato che parte ricorrente ha impugnato sia l'intimazione di pagamento sia n. 9 cartelle di pagamento, rileva la carenza di giurisdizione rispetto ad alcune cartelle impugate. In particolare, le cartelle di pagamento n. 08320180006726901, 08320190007321369 e n. 08320190009497468 attengono a crediti previdenziali mentre la cartella 08320180006726901 riguarda il mancato pagamento di tasse automobilistiche iscritte a ruolo dalla Regione Abruzzo.

3. Ai sensi dell'art. 2, comma 1 del D. Lgs n. 546 del 1992 "appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica".

Con riferimento ai contributi previdenziali la giurisprudenza ha chiarito definitivamente che "rientra nella giurisdizione del giudice ordinario e non di quello tributario la controversia avente ad oggetto diritti ed obblighi attinenti ad un rapporto previdenziale obbligatorio anche se originata da pretesa azionata dall'ente previdenziale a mezzo di cartella esattoriale, non solo per l'intrinseca natura del rapporto, ma anche perché il D. Lgs. n. 26 febbraio 1999 n. 46, art. 24, sul riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, nell'estendere tale procedura anche ai contributi o premi dovuti agli enti pubblici previdenziali, espressamente prevede che il contribuente in presenza di richiesta di contributi previdenziali può proporre opposizione contro l'iscrizione a ruolo avanti al giudice del lavoro" (Cass. civ. Sez. V, Sent. 22-05-2023, n. 14077; Cass. SS.UU., 27.3.2007, n. 7399, Cass. SS.UU., 23.6.2010, n. 15168).

Per le cartelle di pagamento n. 08320180006726901, 08320190007321369 e n. 08320190009497468, deve essere dichiarato, pertanto, il difetto di giurisdizione del Giudice tributaria e affermata la giurisdizione del giudice ordinario.

4. Relativamente alla tassa automobilistica, come chiarito dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 28064 depositata il 31 ottobre 2019, ai sensi degli artt. 19 e 21 del D.lgs. 546/1992, è esclusa la possibilità al contribuente di scegliere autonomamente il giudice territorialmente competente, ma deve attenersi a specifici criteri che, nell'ipotesi di impugnazione di cartella e ruolo, non vengono modificati. La ragione, prosegue la Corte, risiede proprio nella natura recuperatoria dell'impugnazione dell'atto dell'agente della riscossione, in virtù della quale il giudice tributario è competente a statuire anche sugli altri atti precedentemente adottati autonomamente e non notificati, pure nell'ipotesi in cui questi ultimi siano stati formati da enti impositori aventi sede in altra circoscrizione.

Tale regola incontra un limite per i tributi degli enti locali, per quali come precisato dalla Corte costituzionale (sent. nr. 44/2016), la competenza territoriale delle Commissioni Tributarie è determinata avendo riguardo la sede dell'ente impositore e non di quella del terzo a cui è affidato l'accertamento e la successiva riscossione, poiché potrebbe creare un sostanziale impedimento all'esercizio del diritto di difesa.

Ora, poiché per le tasse automobilistiche l'ente impositore è la regione, la controversia in esame relativamente a tale tributo rientra nella competenza della Corte di giustizia di secondo grado di L'Aquila.

5. Ne consegue che, per quanto concerne le carte di pagamento di cui ai precedenti punti 3 e 4 il ricorso deve essere dichiarato inammissibile.

6. Nel merito il ricorso deve essere accolto.

È indubbio che ogni pretesa che si formula in un giudizio ha la necessità di essere provata nei suoi fatti costitutivi ex art. art. 2697 del Codice civile, norma di carattere generale, che trova sicuramente applicazione anche nella materia tributaria”

Ai sensi, poi, dell'art. 7, comma 5 bis del D. Lgs n. 546 del 1992, introdotto con l'art.6 della L. n. 130 del 1922, “L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. In merito alle modalità probatorie, la Giurisprudenza (Cass. Ord. n. 3473/18 e 3474/18) ha chiarito che l'Amministrazione finanziaria può ragionevolmente assolvere al suo onere probatorio anche mediante presunzioni ed altri elementi indiziari e, quindi. "non necessariamente con prova certa ed incontrovertibile, bensì con presunzioni semplici, purché dotate del requisito di gravità, precisione e concordanza, consistenti nella esposizione di elementi obiettivi tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto su/l'inesistenza sostanziale del contraente".

Con riguardo all'onere della prova, va rilevato, tuttavia, che il citato art. 7 comma 5-bis del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dispone che il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni".

Considerato che la suddetta fattispecie non ingenera alcuna forma di legittima inversione dell'onere probatorio, invero sussistente nelle sole controversie c.d. da rimborso, la decisione va assunta sulla base delle risultanze in atti.

D'altra parte, per giurisprudenza consolidata il processo tributario non è annoverabile tra quelli di "impugnazione- annullamento", ma tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente.

Con riferimento al caso di specie, parte ricorrente eccepisce in via pregiudiziale la nullità e/o illegittimità dell'intimazione di pagamento (atto principale), quale conseguenza dell'omessa e/o irrituale notifica delle cartelle di pagamento (atti presupposti) – per violazione degli artt. 25 e 26, d.P.R. n. 602 del 1973.

Poiché l'Amministrazione finanziaria non ha assolto all'onere della prova non avendo prodotto documentazione attestante l'effettiva avvenuta notifica delle cartelle di pagamento impugate, come pure sostiene nelle memorie illustrative, la censura è fondata e il ricorso deve essere accolto.

Restano assorbiti gli ulteriori motivi di censura.

Spese di giudizio come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia tributaria di primo grado, Sez. II, di Pescara pronunciandosi nel giudizio iscritto al n. 15/2022 R.G.R., ogni contraria istanza, eccezione e deduzione disattesa, accoglie parzialmente il ricorso nei termini in motivazione e, per l'effetto, annulla l'atto impugnato.

Dichiara il ricorso inammissibile, per difetto di giurisdizione, per gli atti impugnati riferibili ai contributi INPS nonché la propria incompetenza relativamente alla tassa di circolazione.

Assegna alla ricorrente il termine di tre mesi dalla data di notifica della presente sentenza, per la riassunzione del giudizio, rispettivamente, dinanzi la Giudice ordinario e alla Corte di giustizia di secondo grado di L'Aquila.

Sussistono i presupposti per la compensazione delle spese.

Così deciso in Pescara, nella Camera di Consiglio del 5 settembre 2023.

L'estensore

Dott. Saverio CAPOLUPO

Il Presidente

Dott. Pietro PERLA