

---

Comitato scientifico:

Elisabetta BERTACCHINI (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Giuseppe BUFFONE (Magistrato) - Costanzo Mario CEA (Magistrato, Presidente di sezione) - Paolo CENDON (Professore ordinario di diritto privato) - Gianmarco CESARI (Avvocato cassazionista dell'associazione Familiari e Vittime della strada, titolare dello Studio legale Cesari in Roma) - Caterina CHIARAVALLOTI (Presidente di Tribunale) - Bona CIACCIA (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Leonardo CIRCELLI (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Vittorio CORASANITI (Magistrato, ufficio studi del C.S.M.) - Lorenzo DELLI PRISCOLI (Magistrato, Ufficio Massimario presso la Suprema Corte di Cassazione, Ufficio Studi presso la Corte Costituzionale) - Francesco ELEFANTE (Magistrato T.A.R.) - Annamaria FASANO (Magistrato, Ufficio massimario presso la Suprema Corte di Cassazione) - Cosimo FERRI (Magistrato, Sottosegretario di Stato alla Giustizia) - Francesco FIMMANO' (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Eugenio FORGILLO (Presidente di Tribunale) - Mariacarla GIORGETTI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi IANNI (Magistrato) - Francesco LUPIA (Magistrato) - Giuseppe MARSEGLIA (Magistrato) - Francesca PROIETTI (Magistrato) - Serafino RUSCICA (Consigliere parlamentare, Senato della Repubblica) - Piero SANDULLI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Stefano SCHIRO' (Presidente di Corte di Appello) - Bruno SPAGNA MUSSO (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Paolo SPAZIANI (Magistrato, Vice Capo dell'Ufficio legislativo finanze del Ministro dell'economia e delle finanze) - Antonella STILO (Consigliere Corte di Appello) - Antonio VALITUTTI (Consigliere della Suprema Corte di Cassazione) - Alessio ZACCARIA (Professore ordinario di diritto privato, componente laico C.S.M.).

---

## **Impugnativa di una cartella esattoriale: tra ente creditore e concessionario sussiste litisconsorzio necessario?**

*L'impugnativa di una cartella esattoriale può essere svolta dal contribuente indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario e ciò senza che tra costoro si realizzi un'ipotesi di litisconsorzio necessario.*

Massime rilevanti:

*Nel processo tributario, il fatto che il contribuente venga a conoscenza del ruolo, formato dall'ente locale, soltanto tramite la notificazione dello stesso ad opera del concessionario della riscossione, non determina, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 14, comma 1, una situazione di litisconsorzio necessario, nè sostanziale nè processuale, tra l'ente impositore ed il concessionario stesso, atteso che quest'ultimo (a parte l'esercizio dei poteri propri, volti alla riscossione delle imposte iscritte nel ruolo), nell'operazione di portare a conoscenza del contribuente il ruolo, dispiega una mera funzione di notifica, ovvero sia di trasmissione al destinatario del titolo esecutivo così come (salva l'ipotesi di errore materiale) formato dall'ente e, pertanto, non è passivamente legittimato a rispondere di vizi propri del ruolo, come trasfuso nella cartella (cfr. S.U. 2803/2010; Cass. 15310/2009; Cass. 933/2009).*

*L'azione volta a far dichiarare la nullità dell'atto impositivo, per un vizio inerente al procedimento di formazione della pretesa tributaria, "può essere svolta dal contribuente indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario e senza che tra costoro si realizzi una ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore (Cass. 476/2008; Cass. 16412/07; Cass. 6266/2013).*

## **Cassazione civile, sezione tributaria, sentenza del 22.7.2015, n. 15412**

*...omissis...*

1. Preliminarmente, è infondata l'eccezione di tardività del ricorso per cassazione, sollevata dalla controricorrente xxxx

Invero, a fronte della sentenza impugnata, pubblicata il 12/05/2009, il presente ricorso per cassazione risulta notificato all'Agenzia delle Entrate in data 4/06/2010 e spedito per la notifica ad xxxxxx, a mezzo del servizio postale, in data 5/06/2010, entro il termine di un anno e 46 gg., comprensivo della sospensione dei termini processuali, di cui all'art. 327 c.p.c..

Assume xxxxx che il termine per la notifica del ricorso per cassazione è, in realtà, di un anno dalla pubblicazione della sentenza impugnata, vertendosi in tema di opposizione ad iscrizione ipotecaria, ex artt. 615 o 617 c.p.c., per la quale non opera la sospensione feriale dei termini processuali, indicata dalla L. n. 742 del 1969, art. 1.

L'eccezione si basa dunque sull'assunto che l'impugnazione dell'iscrizione ipotecaria vada inquadrata necessariamente nell'istituto dell'opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi, ex artt. 615 e 617 c.p.c..

Tale assunto non è fondato.

Nel presente giudizio, la contribuente ha impugnato, dinnanzi alla Commissione Tributaria (successivamente all'entrata in vigore della modifica apportata al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, dal D.L. n. 223 del 2006, art. 35, comma 25 quinquies), sia le iscrizioni ipotecarie (su immobili, cui l'Amministrazione finanziaria può ricorrere in sede di riscossione delle imposte sul reddito, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 77), sia le due cartelle esattoriali recanti crediti tributari, costituenti gli atti - presupposto (asseritamente non notificate).

L'impugnazione della iscrizione ipotecaria è stata, anzi, il veicolo per contestare proprio la validità delle cartelle esattoriali sulle quali esse erano fondate.

Ora, come di recente ribadito dalle Sezioni Unite di questa Corte (Cass. n. 19667/2014), "l'ipoteca prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 77, può essere iscritta senza necessità di procedere a notifica dell'intimazione ad adempiere di cui all'art. 50, comma 2, del medesimo D.P.R., prescritta per il caso che l'espropriazione forzata non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, poichè l'iscrizione ipotecaria non può essere considerata un atto dell'espropriazione forzata, bensì un atto riferito ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria".

La Corte ha, in particolare, evidenziato che proprio "la rilevata alternatività dell'iscrizione ipotecaria rispetto all'espropriazione" ne giustifica (come per il fermo amministrativo) l'attribuzione alla giurisdizione del giudice tributario, senza che sussista alcuna violazione del precetto costituzionale che vieta l'istituzione di giudici speciali.

Ne consegue che il richiamo, da parte di Equitalia Polis, all'inoperatività della sospensione dei termini processuali di cui alla L. n. 742 del 1969, art. 1, nelle controversie involgenti opposizione all'esecuzione, non è pertinente.

2. La ricorrente lamenta:

- 1) con il primo motivo, la violazione, ex art. 360 c.p.c., n. 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 10 e D.Lgs. n. 112 del 1999, art. 39, dovendo ritenersi che fosse onere del Concessionario per la riscossione (rimasto contumace in primo grado) provare la correttezza del proprio operato, con l'allegazione degli originali delle relate di notifica in contestazione;
- 2) con il secondo motivo, la violazione e falsa applicazione, ex art. 360 c.p.c., n. 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, non avendo i giudici della C.Txxxxx dichiarato inammissibile il gravame dell'Ufficio erariale, malgrado questi avesse, per la prima volta, in appello, formulato quale motivo di difesa la presunta validità e regolarità delle cartelle di pagamento, così inserendo un nuovo tema di indagine;
- 3) con il terzo motivo, la violazione e falsa applicazione, ex art. 360 c.p.c., n. 3, dell'art. 2719 c.c., avendo i giudici della C.T.R. dato rilievo probatorio a semplici "fotocopie delle relate di notifica delle cartelle di pagamento impugnate", malgrado contestazione, da parte della contribuente, della loro conformità agli originali e disconoscimento formale;
- 4) con il quarto motivo, l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione, ex art. 360 c.p.c., n. 5, in relazione al fatto decisivo e controverso, rappresentato dall'utilizzabilità delle copie di documenti come mezzo di prova, una volta intervenuto il loro disconoscimento da parte della contribuente;
- 5) con il quinto motivo, la violazione e falsa applicazione, ex art. 360 c.p.c., n. 3, dell'art. 139 c.p.c., avendo i giudici della C.T.R. ritenuto legittima la notifica della cartella esattoriale, emessa per l'anno di imposta 1994, malgrado la contribuente avesse documentato di risiedere in indirizzo diverso (come da certificato storico di residenza);
- 5 bis) con il motivo 5 bis (essendovi, in ricorso, due motivi con identica numerazione), l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione, ex art. 360 c.p.c., n. 5, in relazione al fatto decisivo e controverso, rappresentato dalla ritualità della notifica della seconda cartella esattoriale, relativa all'anno 1995, avendo i giudici della C.T.R. trascurato di rilevare che, dalla copia della relata prodotta, risultava anche un'attestazione "di affissione alla Casa comunale", incompatibile con l'eventuale notifica a mani del destinatario, e comunque non seguita dall'invio della raccomandata prescritta dall'art. 140 c.p.c.;
- 6) infine con il sesto motivo, la violazione e falsa applicazione, ex art. 360 c.p.c., n. 3, delle disposizioni transitorie di cui al D.L. n. 106 del 2005, art. 1, commi 5 bis e 5 ter, convertito in L. n. 156 del 2005, dovendo ritenersi che l'Amministrazione fosse comunque decaduta dalla potestà impositiva, essendo state effettuate le notifiche delle cartelle oltre il termine del quinto anno successivo alla presentazione della dichiarazione dei redditi (che, rispettivamente, scadeva quindi il 31/12/2000 ed il 31/12/2001).

3. La prima censura è infondata.

Invero, nel quesito di diritto, ex art. 66 bis c.p.c., viene richiamato il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 10, concernente l'individuazione delle parti del processo tributario, oltre al ricorrente, e il D.Lgs. n. 112 del 1999, art. 39, in ordine ai compiti del Concessionario delegato per la riscossione, e si afferma che solo quest'ultimo ha l'onere di provare la validità e regolarità degli atti della riscossione ed ha la legittimazione processuale, così dovendosi negare quella xxxxx.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte, invece, l'impugnativa di una cartella esattoriale può essere svolta dal contribuente indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario e ciò senza che tra costoro si realizzi un'ipotesi di litisconsorzio necessario (cfr. S.U. 2803/2010; Cass. 15310/2009; Cass. 933/2009: "Nel processo tributario, il fatto che il contribuente venga a conoscenza del ruolo, formato dall'ente locale, soltanto tramite la notificazione dello stesso ad opera del concessionario della riscossione, non determina, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 14, comma 1, una situazione di litisconsorzio necessario, nè sostanziale nè processuale, tra l'ente impositore ed il concessionario stesso, atteso che quest'ultimo (a parte l'esercizio dei poteri propri, volti alla riscossione delle imposte iscritte nel ruolo), nell'operazione di portare a conoscenza del contribuente il ruolo, dispiega una mera funzione di notifica, ovvero sia di trasmissione al destinatario del titolo esecutivo così come (salva l'ipotesi di errore materiale) formato dall'ente e, pertanto, non è passivamente legittimato a rispondere di vizi propri del ruolo, come trasfuso nella cartella"; Cass. 476/2008; Cass. 16412/07, ove si è chiarito che l'azione volta a far dichiarare la nullità dell'atto impositivo, per un vizio inerente al procedimento di formazione della pretesa tributaria, "può essere svolta dal contribuente indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario e senza che tra costoro si realizzi una ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore"; da ultimo, Cass. 6266/2013).

4. Anche il secondo motivo è infondato.

Invero, non ricorre il vizio denunciato di violazione del divieto di novum in appello, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57 (norma questa richiamata dal ricorrente solo nel corpo del secondo motivo, essendo la rubrica ed anche il quesito di diritto formulati, invece, con riguardo all'art. 53, pur contenendo il motivo, in realtà, contestazione sulla improponibilità in appello di nuove eccezioni).

La posizione dell'Ufficio territoriale di Pozzuoli in appello è stata invero di mera difesa, a fronte dell'impugnazione dell'atto da parte della contribuente, concretandosi nella richiesta di rigetto del ricorso avversario. Non vi è stata, di conseguenza, proposizione di domande o eccezioni nuove in appello, anche in relazione alla regolarità della notifica delle cartelle, essendosi limitata l'Agenzia delle Entrate a difendersi in tale giudizio, a fronte dell'eccezione della ricorrente di illegittimità di ogni pretesa per inesistenza-nullità della notifica delle cartelle esattoriali (cfr. Cass. 8316/2012 e 3338/2011: "In tema di contenzioso tributario, il divieto di proporre nuove eccezioni in appello, posto dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57, riguarda le eccezioni in senso tecnico, ossia lo strumento processuale con cui il contribuente, in qualità di convenuto in senso sostanziale, fa valere un fatto giuridico avente efficacia modificativa o estintiva della pretesa fiscale, ma non limita la possibilità dell'Amministrazione di difendersi dalle contestazioni già dedotte in giudizio, perchè le difese, le argomentazioni e le prospettazioni dirette a contestare la fondatezza di un'eccezione non costituiscono, a loro volta, eccezioni in senso tecnico").

5. Il sesto motivo, assorbiti i motivi tre, quattro, cinque e cinque bis, è invece fondato.

Deve, anzitutto, assumersi l'implicito rigetto, da parte della Cxxxxx dell'eccezione di sopravvenuta decadenza del potere impositivo.

La contribuente, sin dal primo grado, aveva eccepito, oltre alla nullità/inesistenza della notifica delle due cartelle, anche la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal diritto alla riscossione, per tardiva notifica, ai sensi del D.L. n. 106 del 2005, art. 1, commi 5 bis e 5 ter, conv. in L. n. 156 del 2005, delle cartelle esattoriali (atti prodromici rispetto alle correlate iscrizioni ipotecarie, pure impugnate), in quanto le notifiche erano comunque avvenute nel maggio 2001, quanto alla dichiarazione, presentata nel 1994, in relazione ai redditi dell'anno di imposta 1994, e nel maggio 2003, quanto alla dichiarazione, presentata nel 1996, in relazione ai redditi dell'anno d'imposta 1995, e quindi oltre il quinto anno successivo alla presentazione delle dichiarazioni.

5.1. Ora, per ampia giurisprudenza di questa Sezione (alla quale l'odierno Collegio intende dare continuità), in tema di riscossione delle imposte, il D.L. n. 106 del 2005, art. 1, convertito con modificazioni nella L. n. 156 del 2005 - emanato a seguito della sentenza della Corte costituzionale 280/05 di declaratoria d'incostituzionalità del D.P.R. n. 602, art. 25, che ha fissato, al comma 5 bis, i termini di decadenza per la notifica delle cartelle di pagamento relative a pretese tributarie derivanti dalla liquidazione di dichiarazioni ed ha stabilito all'art. 5 ter, sostituendo il D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 36, comma 2 che, con riguardo alla disciplina transitoria (concernendo invece il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, comma 1, la disciplina "a regime", operante per le cartelle relative a dichiarazioni presentate a decorrere dal 2004), per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione delle dichiarazioni, la cartella di pagamento debba essere notificata, a pena di decadenza, per le dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001, non oltre il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Tale disciplina ha un "non equivoco" valore transitorio e trova applicazione non solo alle situazioni tributarie anteriori alla sua entrata in vigore, ma anche a quelle ancora non definite con sentenza passata in giudicato (Cass. 2212/11 e 16990/2012; cfr. ex plurimis C. 26104/05 e 1435/06).

5.2. Anteriormente al D.Lgs. n. 46 del 1999, l'iscrizione a ruolo e la successiva consegna dei ruoli all'intendenza di finanza dovevano avvenire entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43).

Con il D.Lgs. n. 46 del 1999 si sanciva che le somme dovute a seguito di liquidazione dovevano essere iscritte in ruoli resi esecutivi entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Quanto alla notifica della cartella, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, essa doveva avvenire, nel testo vigente *ratione temporis*, nell'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna.

Tale termine era stato poi abrogato dal D.Lgs. n. 193 del 2001, per essere reintrodotta dalla L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 417, lett. c).

Il quesito sul termine di decadenza per la notificazione delle cartelle era devoluto alla Corte costituzionale, che, con sentenza n. 280 del 2005, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del D.P.R. n. 602, art. 25, nel testo modificato dal D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 193, art. 1, nella parte in cui non prevedeva un termine a pena di decadenza entro il quale si doveva notificare al contribuente la cartella di pagamento.

A seguito dell'indicazione contenuta in detta decisione ed in applicazione dei principi dettati dalla Corte Costituzionale, il legislatore, con la L. 31 luglio 2005, n. 156 di conversione del D.L. n. 106 del 2005, ha inserito una serie di disposizioni regolatrici dei termini di decadenza per la notificazione delle cartelle.

In particolare, all'art. 1, comma 5 bis e comma 5 ter, ha stabilito che la notificazione delle cartelle deve essere effettuata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001.

5.3. La sentenza Cass. n. 26104/05 ha chiarito l'immediata applicazione, anche ai giudizi in corso, dei nuovi termini introdotti dalla disciplina transitoria, affermando anche che il legislatore, con la normativa stessa, ha spostato il centro dell'attenzione dalle attività interne riguardanti la formazione del ruolo e la consegna dello stesso all'esattore al rapporto tra il contribuente ed il fisco (cfr. Cass. 26105-26421/05, Cass. 20635/09, Cass. 29153/11, Cass. 6551/12, Cass. 15329/2014).

Va riaffermato dunque il carattere generalmente retroattivo della disposizione transitoria (vedasi comma 5 bis: "Al fine di garantire l'interesse del contribuente alla conoscenza, in termini certi, della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni e di assicurare l'interesse pubblico alla riscossione dei crediti tributaria la notifica delle relative cartelle di pagamento è effettuata, a pena di decadenza... entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001" e comma 5 ter: "In conseguenza di quanto previsto dal comma 5 bis e al fine di conseguire, altresì, la necessaria uniformità del sistema di riscossione mediante ruolo delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto: ...In deroga al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 25, comma 1, lett. a), per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione delle dichiarazioni, la cartella di pagamento è notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre ... del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001").

5.4. Una sostanziale conferma si era, nel frattempo, avuta anche con la precisazione per cui la regola opera nel senso indicato "salvo che si tratti di dichiarazioni per la cui liquidazione i ruoli siano stati formati e resi esecutivi entro il 30 settembre 1999". In questo caso, secondo un orientamento della Corte (Cass. 16826/2006; Cass. 15313/2009), occorre distinguere: a) le ipotesi di "rettifica cartolare" (o formale), per le quali la cartella di pagamento deve essere notificata al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 1, nel testo vigente "ratione temporis"); b) le ipotesi di "controllo formale" (o, più rettamente, cartolare), per le quali, a pena di decadenza, deve provvedersi sia all'iscrizione a ruolo entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (secondo il combinato disposto del D.P.R. 29 settembre 1973 f n. 602, art. 11, comma 1, e del D.P.R. n. 600 del 1913, art. 43, comma 1, entrambi nel testo vigente "ratione temporis"), sia alla notifica della cartella di pagamento al contribuente entro il giorno cinque del mese successivo a quello nel quale il ruolo sia stato consegnato al concessionario a

norma del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 24 (anche in questo caso, nel testo vigente "ratione temporis"). La prova del rispetto dei predetti termini, in caso di contestazione, deve essere data dall'ente impositore".

5.5. Ora, nè l'Agenzia delle Entrate nè Equitalia Polis forniscono, nei controricorsi, indicazioni sulle date nelle quali i ruoli erano stati formati e resi esecutivi; va in questa sede ribadito che il principio di autosufficienza opera anche nel controricorso, ai sensi dell'art. 366 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4 e art. 370 c.p.c., comma 2.

5.6. Nella fattispecie, trattandosi pacificamente di dichiarazioni dei redditi presentate nel 1995, per l'anno d'imposta 1994, e nel 1996, per l'anno d'imposta 1995, la cartella di pagamento, emessa a seguito di liquidazione della dichiarazione D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis, poteva essere notificata, sulla base della suddetta normativa, rispettivamente, fino al 31 dicembre 2000 ed al 31 dicembre 2001, essendo operante la disposizione introdotta con la L. n. 156 del 2005, di conversione del D.L. n. 106 del 2005.

Le cartelle, emesse appunto D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis, sono state invece notificate nel maggio 2001 e nel maggio 2003, dunque, allorquando, la decadenza della potestà impositiva si era già verificata.

6. La Corte accoglie il ricorso, quanto al sesto motivo, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della contribuente.

Le spese processuali dell'intero giudizio, attesa la natura della controversia e l'evolversi della giurisprudenza di legittimità successivamente alla proposizione del ricorso, vanno integralmente compensate tra le parti.

p.q.m.

La Corte accoglie il ricorso, quanto al sesto motivo, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della contribuente; dichiara le spese processuali dell'intero giudizio integralmente compensate tra le parti.

Così deciso in Roma, il 30 aprile 2015.

La Nuova **Procedura Civile**  
Direttore Scientifico: Luigi Viola

ADMAIORA

Editrice