

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 23/02/2023
dal Consigliere ANDREA ANTONIO SALEMME.

Rilevato che:

1. Nei confronti di (omissis) (omissis) veniva eseguito un accertamento ai fini dell'IRPEF, dell'IRAP e dell'IVA per gli anni d'imposta 1999 e 2000.

Con atti del 28 maggio 2007 e del 10 giugno 2008 venivano sottoscritti altrettanti accertamenti con adesione per un debito complessivo di euro 445.997,90 oltre interessi e sanzioni.

Il contribuente pagava la prima rata di entrambi gli avvisi prestando due polizze fideiussorie a garanzia, l'una del 19 giugno 2007 e l'altra del 7 ottobre 2008, emesse dalla compagnia di assicurazione (omissis) S.p.A.

2. Con cartella numero (omissis) notificata il 5 febbraio 2013 ed emessa in forza di un ruolo reso esecutivo il 5 novembre 2012, l'agente della riscossione procedeva al recupero di crediti "da accertamento Modello Unico per gli anni 1999 e 2000 [...] per un importo complessivo di euro 406.106,79".

3. Il contribuente impugnava la cartella dinanzi alla CTP di Catanzaro, la quale, con sentenza n. 1963/01/2014 depositata l'8 ottobre 2014, respingeva il ricorso, ritenendo in particolare parzialmente nuovo, e perciò inammissibile, il motivo riguardante l'illegittimità della cartella per omessa previa escussione delle garanzie rilasciate dalla compagnia assicuratrice.

4. Il contribuente proponeva appello.

5. La CTR, con la sentenza in epigrafe, accoglieva il gravame, sostenendo che il motivo di censura di cui innanzi era ammissibile in rito e fondato nel merito, con conseguente assorbimento di ogni altra questione.

5.1. Essa in particolare così motivava:



- *"il tenore del ricorso di primo grado appariva sufficientemente chiaro nella definizione dei motivi di ricorso, ivi incluso quello inerente la mancata preventiva escussione del garante";*

- in riferimento alla dedotta *"decadenza dalla pretesa fiscale per mancata escussione preventiva del fideiussore", "la norma di riferimento è rappresentata dall'art. 8 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 [...]. Nella fattispecie l'amministrazione finanziaria non contesta che l'odierno appellante abbia prestato le garanzie previste dalla disposizione suddetta, né che essa non abbia richiesto al fideiussore il pagamento delle rate successiva alla prima, ma afferma che la preventiva escussione del fideiussore non sarebbe prevista dall'ordinamento. Al contrario ritiene il collegio che la previsione del comma 3-bis [...] subordini l'iscrizione a ruolo delle rate successive alla prima pagata al mancato versamento da parte del garante dell'importo garantito, tale essendo la lettera della norma[,] la quale subordina la iscrizione al ruolo al mancato pagamento da parte del garante che deve essere richiesto con apposito invito notificatogli nelle forme di legge. In questo senso depone altresì la circolare dell'Agenzia delle entrate 13 aprile 2006, n. 14/E [...]"*.

6. Avverso la sentenza della CTR propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate con un motivo, cui resiste il contribuente con controricorso.

Quest'ultimo altresì deposita telematicamente memoria illustrativa datata 6 febbraio 2023.

Il difensore del medesimo infine deposita telematicamente istanza di distrazione delle spese di lite, con contestuale nota delle spese, datata 10 febbraio 2023.

Considerato che:

1. Con l'unico motivo di ricorso si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 8 D.Lgs. n. 218 del 1997, in combinato



disposto con l'art. 1944 cod. civ., con riferimento all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ.

1.1. La sentenza impugnata è illegittima poiché l'art. 8 D.Lgs. n. 218 del 1997 si limita a prevedere le modalità di escussione della garanzia in caso di omesso versamento delle rate successive alla prima, ma, a differenza di quanto sostenuto dalla CTR, non prevede alcuna decadenza per previa mancata escussione della garanzia stessa, né potrebbe farlo, atteso che questa è stabilita nell'interesse esclusivo del creditore. Ai sensi dell'art. 1944 cod. civ., il fideiussore è obbligato in solido con il debitore principale, ma le parti possono convenire che il fideiussore non sia tenuto a pagare prima dell'escussione del debitore principale (beneficio della preventiva escussione). Pertanto, la garanzia fideiussoria può persino prevedere una pattuizione di tenore opposto rispetto a quanto affermato dai giudici di merito.

2. Il motivo è inammissibile e comunque manifestamente infondato.

2.1. Esso è inammissibile a misura che appare formulato in modo del tutto generico, ponendo la mera ipotesi che il contratto di fideiussione possa anche contenere la previsione del beneficio della preventiva escussione, senza render minimamente conto delle concrete previsioni relative alla fideiussione prestata nella specie dal contribuente; senza considerare che, "in limine", legittimato ad eccepire il beneficio eventualmente previsto in contratto sarebbe solo il garante, rispondendo una tale previsione soltanto all'interesse di questi; ed ulteriormente senza confrontarsi con la motivazione della sentenza impugnata, volta ad evidenziare come la lettera dell'art. 8 D.Lgs. n. 218 del 1997 contenga di per sé una disciplina insuperabile.

3. In effetti, a quest'ultimo riguardo, ed a cagione di ciò il motivo si rivela altresì manifestamente infondato, tali sono le conclusioni evincibili dalla giurisprudenza di legittimità.



3.1. Essa, per vero, insegna che, con l'introduzione del comma 3-bis nell'art. 8 D.Lgs. n. 218 del 1997, a termini del quale, "in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate successive, se il garante non versa l'importo garantito entro trenta giorni dalla notificazione dell'apposito invito, contenente l'indicazione delle somme dovute e dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle predette somme a carico del contribuente e dello stesso garante", il legislatore ha espressamente disciplinato l'ipotesi di inadempimento di alcuni dei pagamenti previsti dal piano di rateazione, stabilendo una sequenza procedimentale ben precisa, che si snoda in tre cadenze:

a) il mancato pagamento anche di una sola delle rate successive alla prima determina l'automatica decadenza dal beneficio della rateazione (v. anche circolare dell'Agenzia delle entrate del 13.4.2006, n. 14/E);

b) il garante è tenuto a versare l'importo garantito entro trenta giorni dalla notificazione di apposito invito, contenente l'indicazione delle somme dovute e dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa;

c) in caso di inadempimento del garante, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle somme dovute a carico del contribuente e dello stesso garante (così, per tutte, in motiv., Cass. n. 13133 del 2018).

3.2. È proprio in considerazione della sequenza procedimentale testé enucleata, del resto, che ricorre il principio, ormai acquisito, in forza del quale "il pagamento della prima rata e la prestazione della garanzia non costituiscono mera modalità di esecuzione della procedura bensì presupposto fondamentale ed imprescindibile di efficacia della stessa: ne consegue che, quando sia stata omessa la prestazione della garanzia prevista dalla legge, in caso di pagamento rateale, i futuri pagamenti non possono essere rimessi



alla sola diligenza del debitore, per cui la procedura non può dirsi perfezionata e permane, nella sua integrità, l'originaria pretesa tributaria oggetto di accertamento, da impugnare in via autonoma" (Cass. n. 13143 del 2018, Rv. 648669-01).

3.3. In ragione di quanto precede, l'assunzione, in capo al garante, di un'obbligazione diretta nei confronti dell'amministrazione per il pagamento dell'intero residuo importo dovuto alla sola condizione dell'omesso pagamento di una delle rate successive alla prima da parte del contribuente, tanto che il garante riceve un "invito" "contenente [i] presupposti di fatto e di diritto della pretesa", potendo dunque contestarli allo stesso modo del contribuente, cui per l'effetto è equiparato, vale a rafforzare la posizione dell'amministrazione medesima, proprio a fronte della concessione di una rateazione nei pagamenti, con conseguente assunzione dell'alea dell'inadempimento.

3.4. A tutela dell'effettività di siffatto rafforzamento, posta la già "a priori" dimostrata incapacità economica del contribuente, il comma 3-bis dell'art. 8 citato è chiaro nel subordinare (perciò non illogicamente) l'iscrivibilità a ruolo anche del medesimo, oltreché del garante, all'immediata escussione di quest'ultimo, nell'ottica, evidentemente, di una non procrastinabilità della soddisfazione della pretesa tributaria, che deve essere soddisfatta subito, se non dal contribuente, dal garante in sua vece, in quanto suo coobbligato pariordinato (ancorché "sub condicione" del suo inadempimento).

3.5. Talché deve concludersi, in linea con il "decisum" della CTR, che detto comma 3-bis delinea un sistema chiuso, in quanto di per sé esplicitante la sequenza procedimentale precedentemente descritta, a sua volta esaustiva della fattispecie agli specifici effetti del procedimento di accertamento con adesione, siccome funzionale a soddisfare il superiore interesse pubblico.



Per tale ragione, irrilevante è la possibilità, riconosciuta dall'art. 1944 cod. civ. nei rapporti "inter privos", che non vengono evidentemente in linea di conto, di prevedere il beneficio della preventiva escussione del debitore principale, comunque, come detto, opponibile solo dal garante e non dall'amministrazione, vincolata al dettato della legge.

3.6. Alla luce di quanto precede, deve enunciarsi il seguente principio di diritto:

"In tema di accertamento con adesione, in caso di mancato pagamento, da parte del contribuente, anche di una sola delle rate successive, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate può provvedere all'iscrizione a ruolo delle somme dovute a carico del contribuente, oltreché del garante, solo se il garante, invitato ad adempiere, non versa l'importo garantito entro trenta giorni, con conseguente illegittimità della cartella di pagamento emessa nei confronti del contribuente senza previa escussione del garante, a nulla rilevando, in contrario, la possibilità, riconosciuta dall'art. 1944 cod. civ. nei rapporti tra privati, di prevedere il beneficio della preventiva escussione del debitore principale".

4. Ne consegue che il ricorso deve essere respinto.

4.1. La sostanziale novità della questione, esitata nell'enunciazione del superiore principio di diritto, consente di integralmente compensare tra le parti le spese del presente grado di giudizio (un tanto assorbendo la richiesta di distrazione in favore del difensore del contribuente).

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Compensa integralmente tra le parti le spese del presente grado di giudizio.

Così deciso a Roma, lì 23 febbraio 2023.

Il Presidente

Lucio Luciotti

