

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE****SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

MICHELE CATALDI	Presidente
MARIA LUISA DE ROSA	Consigliere
VALENTINO LENOCI	Consigliere
GIAN PAOLO MACAGNO	Relatore
ROSANNA ANGARANO	Consigliere

Oggetto:

TRIBUTI ALTRI

Ud.17/12/2024 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 15982/2021 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE - RISCOSSIONE, domiciliata ex lege in Roma Via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato (ADS80224030587) che la rappresenta e difende

-ricorrente-

contro

[redacted] elettivamente domiciliata in Roma [redacted]
[redacted] presso lo studio dell'avvocato [redacted]
[redacted] rappresentato e difeso dall'avvocato [redacted]

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Toscana n. 357/2021 depositata il 01/04/2021.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 17/12/2024 dal Consigliere Gian Paolo Macagno.

FATTI DI CAUSA

1. In data 14/11/2014 [redacted] proponeva opposizione, dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Lucca, avverso gli estratti di ruolo relative alle cartelle di pagamento nn.

[redacted] notificata in data 17/08/2001;
[redacted] notificata in data 01/10/2002;
[redacted] notificata in data 20/05/2003;



[redacted] notificata in data 16/07/2003;
[redacted] notificata in data 11/11/2003;
[redacted] notificata in data 12/10/2004,

affidenti a tributi erariali, iscritti a ruolo dall'Agencia delle Entrate.

In particolare la ricorrente, dopo aver premesso di vivere a [redacted] (Olanda) da diversi anni, e di essere venuta a conoscenza delle iscrizioni a ruolo di cui sopra a seguito di accesso agli atti in data 14/08/2014, lamentava: la mancata o inesistente notifica delle cartelle di pagamento, in violazione dell'art. 25 del D.P.R. 602/73; il difetto di motivazione delle cartelle di pagamento; la non corrispondenza degli estratti ruolo con il modello ministeriale di cartella di pagamento e la violazione del proprio diritto di difesa, in quanto non era stata posta in grado di conoscere compiutamente a quali titoli le pretese si riferissero, in violazione degli artt. 3 della Legge 241/90, 7 della Legge 212/2000, 25 del D.P.R. 602/73 e 24 della Costituzione; l'avvenuta decadenza dal potere di riscossione ex art. 25 del D.P.R. 602/1973; il decorso dei termini di prescrizione decennali, anche nel caso in cui fossero dimostrate le regolari notifiche delle cartelle di pagamento, dei crediti portati dalle cartelle nn. [redacted] e [redacted] quanto alla cartella di pagamento n. [redacted] l'intervenuta prescrizione delle sanzioni ex art. 20 del D.Lgs. 472/97.

2. Si costituiva in giudizio l'Agente della Riscossione, evidenziando che le cartelle di pagamento erano state correttamente notificate all'indirizzo italiano di parte ricorrente per come risultante dall'anagrafe tributaria, mediante deposito dell'atto presso la Casa Comunale ed affissione del relativo avviso, ex artt. 26 del D.P.R. 602/73 e 60 del D.P.R. 600/73.



In ordine a tale questione, al fine di ottemperare al proprio onere probatorio, l'Ente di esazione produceva in giudizio le relate di notifica e, con riferimento all'eccezione di prescrizione, afferente al periodo successivo alla notifica delle cartelle di pagamento, rappresentava la notifica di atti interruttivi.

3. Con sentenza n. 302/02/2016, resa in data 11/05/2016, la Commissione Tributaria Provinciale di Lucca accoglieva parzialmente il ricorso proposto dalla contribuente e, segnatamente: a) riteneva fondata l'eccezione di prescrizione decennale dei crediti portati dalle cartelle di pagamento nn.

[REDACTED] [REDACTED] rilevando la non idoneità della documentazione offerta in giudizio dall'Ente di esazione a comprovare l'avvenuta notifica degli atti interruttivi; b) accertava la validità della cartella n. [REDACTED] e l'infondatezza dell'eccezione di prescrizione in relazione ai tributi portati da tale cartella di pagamento, poiché dalla notifica della stessa, avvenuta il 12/10/2004, alla data di acquisizione degli estratti di ruolo, avvenuta il 14/08/2014, non era decorso il termine di prescrizione decennale; c) dichiarava prescritte ex art. 20 del D.Lgs. 472/1997 le sanzioni portate dalla cartella n. [REDACTED] per decorso del termine quinquennale.

4. L'appello proposto dall'Agenzia veniva rigettato dalla CTR della Toscana, con la sentenza indicata in epigrafe.

5. Avverso detta sentenza ricorre l'Agenzia delle entrate - Riscossione, con quattro motivi e resiste la contribuente con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle entrate - Riscossione lamenta la «Violazione e falsa applicazione dell'art. 19,



comma 3° e art. 21 del D.lgs. 546/1992, in relazione all'art. 360,

n. 4) c.p.c.».

2. Con il secondo motivo di ricorso, deduce la «Violazione e falsa applicazione dell'art. 100 c.p.c., in relazione all'art. 360, n. 4) c.p.c.».

3. Con il terzo strumento di impugnazione, la ricorrente lamenta la «Violazione e falsa applicazione dell'art. 26 del D.P.R. n. 602/1973, nonché dell'art. 2943 cod. civ. in relazione all'art. 360, n. 3) c.p.c.».

4. Con il quarto motivo si denuncia la «Violazione dell'art. 2946 c.c., falsa applicazione dell'art. 20 e violazione dell'art. 24 d.lgs. n. 472/1997, giacché la Commissione Tributaria Regionale ha applicato alle sanzioni relative a crediti per tributi erariali il termine di prescrizione quinquennale in luogo del termine ordinario decennale previsto per i tributi erariali (art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c.)».

5. Preliminarmente va rilevata d'ufficio l'inammissibilità del ricorso originario della contribuente, precisandosi che, per orientamento di questa Suprema Corte (Cass. S.U. n. 7925/2019, di recente richiamata da Cass. Sez. 2. n. 12936/2024), «la decisione della causa nel merito non comporta la formazione del giudicato implicito sulla questione che pure costituisca la premessa logica della statuizione di merito (...) quando la questione pregiudiziale non possa ritenersi implicitamente decisa dal giudice di merito, ove abbia formato oggetto di discussione in contraddittorio». Nel caso di specie, la questione della impugnabilità degli estratti di ruolo e delle cartelle presupposte non notificate non è stata presa in considerazione dalla CTR nella sentenza impugnata, né le parti hanno dedotto di averla offerta alla discussione, e dunque sulla stessa non si è formato il giudicato implicito.

6. Tanto precisato, è noto che questa Corte, con sentenza delle Sezioni unite del 2 ottobre 2015, n. 19704, ha affermato che «il



contribuente può impugnare la cartella di pagamento della quale - a causa dell'invalidità della relativa notifica - sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario della riscossione; a ciò non osta l'ultima parte del comma 3 dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto una lettura costituzionalmente orientata impone di ritenere che l'impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato - impugnabilità prevista da tale norma - non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque venuto legittimamente a conoscenza e quindi non escluda la possibilità di far valere l'invalidità stessa anche prima, giacché l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non può essere compresso, ritardato, reso più difficile o gravoso, ove non ricorra la stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo, rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione».

7. Ciò posto, nelle more del giudizio è intervenuto il d.l. 21 ottobre 2021, n. 146, conv. dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, che, all'art. 3-bis, ha modificato l'art. 12 del d.P.R. 29 settembre 1973, mediante l'aggiunta, a tale norma, del comma 4-bis, che testualmente dispone: «L'estratto di ruolo non è impugnabile. Il ruolo e la cartella di pagamento 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, per effetto di quanto previsto nell'articolo 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto



delle verifiche di cui all'articolo 48-bis del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione».

7.1. La norma in questione, dunque, ha limitato ad alcune specifiche ipotesi l'accesso alla tutela immediata avverso il ruolo e la cartella di pagamento non notificata, configurata dalle sezioni unite di questa Corte come alternativa e rimessa alla facoltà della parte, rispetto alla tutela differita prevista dall'art. 19, comma 3, ultima parte, del d.lgs. n. 546/1992.

7.2. Il problema che si pone, pertanto, in questo caso, è quello di stabilire se la nuova norma si applichi anche ai giudizi pendenti, qual è il presente, e se quindi essa vada ad incidere sull'ammissibilità dei ricorsi già proposti avverso estratti di ruolo e cartelle non notificate, nei quali – come nel caso di specie – non sia allegato un concreto pregiudizio in relazione alle ipotesi individuate dalla legge.

8. Sul punto, sono intervenute nuovamente le Sezioni unite di questa Corte, le quali, con sentenza n. 26283 del 6 settembre 2022, hanno affermato il seguente principio di diritto: «In tema di riscossione a mezzo ruolo, il d.l. n. 146 del 21 ottobre 2021, art. 3-bis, inserito in sede di conversione dalla l. 17 dicembre 2021, n. 215, col quale, novellando il d.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, è stato inserito il comma 4-bis, 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; sono manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale della norma, in riferimento agli artt. 3, 24, 101, 104, 113, 117 Cost., quest'ultimo con riguardo all'art. 6 della CEDU e all'art. 1 del Protocollo addizionale n. 1 della Convenzione».

8.1. La disciplina in questione - specificano le S.U. - non è difatti irragionevole, né arbitraria. Essa asseconda non soltanto l'esigenza di contrastare la prassi di azioni giudiziarie proposte anche a



distanza di tempo assai rilevante dall'emissione delle cartelle, e al cospetto dell'inattività dell'agente per la riscossione, ma anche quella di pervenire a una riduzione del contenzioso. In particolare, le finalità deflattive rispondono alla consapevolezza, già sottolineata dalla Corte costituzionale (in particolare con la sentenza 19 aprile 2018, n. 77), che, «a fronte di una crescente domanda di giustizia, anche in ragione del riconoscimento di nuovi diritti, la giurisdizione sia una risorsa non illimitata e che misure di contenimento del contenzioso civile debbano essere messe in opera».

8.2. Ciò, del resto, è coerente con la natura di atto meramente interno dell'estratto di ruolo, per la cui impugnazione il contribuente non ha uno specifico interesse, trattandosi di atto di per sé non "lesivo", nel mentre, con riferimento alle cartelle di pagamento non notificate o invalidamente notificate, l'interesse sussiste unicamente allorché tale situazione determini un concreto pregiudizio economico, come specificato dalla stessa norma.

8.3. La norma in questione, nel regolamentare le ipotesi di azione diretta (così come la definisce la stessa Corte), stabilisce quando l'invalidità della notificazione della cartella esattoriale provochi di per sé il bisogno di tutela giurisdizionale, dimostrato dalla presenza dell'interesse ad agire che, quale condizione dell'azione, assume diverse configurazioni. Ne deriva che di questo interesse ad agire – che conforma il bisogno di tutela giurisdizionale – è necessario fornire una dimostrazione, che si può dare anche nel corso dei giudizi pendenti e che può essere allegato anche nel giudizio di legittimità.

9. Né, secondo la Corte, possono ritenersi fondati i dubbi di legittimità costituzionale della norma, in relazione agli artt. 3, 24, 113 e 117 Cost., né la prospettata intrinseca irrazionalità della norma stessa. Tali dubbi devono essere superati considerando



l'ampia discrezionalità di cui il legislatore gode nell'ambito della disciplina del processo, con il solo limite della manifesta irragionevolezza o arbitrarietà.

9.1. A tale riguardo si rileva che la Corte costituzionale, con sentenza 17 ottobre 2023, n. 190, ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità dell'art. 12, comma 4-bis, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, così come modificato dall'art. 3-bis del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, rilevando come il rimedio alla situazione che si è prodotta per effetto della norma censurata coinvolga profili rimessi - quanto alle forme e alle modalità - alla discrezionalità del legislatore e non spetti, almeno in prima battuta, alla Corte medesima.

10. Le Sezioni unite di questa Corte di cassazione hanno quindi ulteriormente ribadito che «In tema di riscossione coattiva mediante ruolo, i limiti alla impugnabilità della cartella di pagamento, che si assuma invalidamente notificata e conosciuta solo attraverso la notificazione dell'estratto di ruolo, previsti dal comma 4-bis dell'art. 12 del d.P.R. n. 602 del 1973, inserito dall'art. 3-bis del d.l. n. 146 del 2021, conv. con modif. dalla l. n. 215 del 2021, non comportano un difetto di tutela per il contribuente, grazie al riconoscimento di una sua tutela più ampia nella fase esecutiva e tenuto conto che, come affermato dalla Corte costituzionale nella sent. n. 190 del 2023, i rimedi ad un eventuale vulnus richiedono un intervento normativo di sistema, implicante scelte di fondo tra opzioni tutte rientranti nella discrezionalità del legislatore» (Cass. Sez. U, Sentenza n. 12459 del 07/05/2024).

11. I casi previsti dalla nuova disciplina, peraltro, sono "tassativi" e "non esemplificativi" e, pertanto, insuscettibili di interpretazione e applicazione analogica o anche semplicemente estensiva. Con la conseguenza che la norma in esame non provoca alcuna compressione della effettività della tutela giurisdizionale dato che, almeno rispetto al giudizio tributario, essa ne provoca un



ampliamento; in secondo luogo, perché il potere cautelare di cui è fornito il giudice tributario e quello ordinario, anche dell'esecuzione, evita il rischio che si creino zone non coperte dalla tutela giurisdizionale stessa. Infatti, anche laddove la notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento sia stata omessa o sia invalida, vi è sempre un giudice che può pronunciarsi sulle doglianze avanzate dal contribuente che impugni l'atto successivo, pur se esecutivo, o alternativo all'esecuzione.

12. Va infine precisato che, con il recente D.Lgs. 110/2024, il legislatore è intervenuto sull'ambito di operatività dell'articolo 12, comma 4-bis, D.P.R. 602/1973, disponendo un ampliamento delle ipotesi in cui il contribuente è legittimato alla impugnazione diretta del ruolo e della cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata, ed ha introdotto nell'articolo 12, comma 4-bis, D.P.R. 602/1973 le lettere d), e) ed f), le quali prevedono ulteriori condizioni che permettono l'impugnazione diretta del ruolo e della cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata, quando il debitore dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio: i) nell'ambito delle procedure previste dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, ii) in relazione ad operazioni di finanziamento da parte di soggetti autorizzati, iii) nell'ambito della cessione dell'azienda, tenuto conto di quanto previsto dall'articolo 14, D.Lgs. 472/1997.

13. Le ragioni esposte impongono la cassazione senza rinvio della sentenza impugnata, in applicazione dell'art. 382, comma 3, ultima parte, c.p.c., perché la domanda non poteva essere proposta né proseguita, in mancanza dell'interesse ad agire, con riferimento alle ipotesi del sopravvenuto art. 12, comma 4-bis, DPR n. 602/1973, come da ultimo ampliate, ed a prescindere da questioni di applicazione intertemporale della novella, non essendo stata neppure allegata dal contribuente la sussistenza di alcuna di dette ipotesi.



14. In considerazione dell'accoglimento del ricorso sulla base di una normativa sopravvenuta nelle more del giudizio sussistono le condizioni per la compensazione, tra le parti, delle spese di tutti i gradi di giudizio.

P.Q.M.

La Corte, decidendo il ricorso, cassa senza rinvio la sentenza impugnata e compensa integralmente tra le parti le spese di tutti i gradi di giudizio.

Così deciso in Roma, il 17/12/2024.

Il Presidente
Michele Cataldi

