

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 31 ottobre 2019, n. 28064

Rilevato che:

- M.D.B. - ricevuto un atto di pignoramento ex art. 72- bis D.P.R. 29/9/1973 e sostenendo di non aver mai avuto notificazione della cartella di pagamento, dell'avviso di intimazione e dell'atto presupposto (ruolo recante pretesa tributaria dell'Agenzia delle Dogane - Ufficio di Firenze per IVA all'importazione) - con ricorso del 9/2/2009 adiva la C.T.P. di Milano, la quale, accogliendo l'eccezione di incompetenza territoriale sollevata dall'Agenzia, con sentenza n. 1/17/10, declinava la propria competenza a favore della C.T.P. di Firenze;
- la C.T.R. della Lombardia, con la sentenza n. 124131 del 10/5/2011, rigettava l'appello del D.B., affermando - per quanto ancora rileva in questa sede - che «nel caso in esame l'impugnazione è diretta contro l'atto presupposto alla cartella esattoriale e cioè il ruolo che, essendo stato formato e reso esecutivo dall'Agenzia delle Dogane - Ufficio di Firenze, radica presso la Commissione Tributaria Provinciale di Firenze la competenza territoriale»;
- avverso tale decisione M.D.B. propone ricorso per cassazione, affidato a un unico motivo;
- resistono con distinti controricorsi l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ed Equitalia Nord S.p.A.

Considerato che:

1. Il ricorrente deduce violazione delle norme sulla competenza (ex art. 360, comma 1, n. 2, cod. proc. civ.) e, segnatamente, dell'art. 4 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente ritenuto la competenza territoriale della C.T.P. di Firenze, anziché quella della Commissione di Milano, sebbene l'impugnazione del contribuente riguardasse atti dell'agente della riscossione di Milano.

2. Il motivo è ammissibile e fondato.

È ammissibile la deduzione del vizio ex art. 360, comma 1, n. 2 cod. proc. civ. poiché nel processo tributario, «non si applicano le disposizioni del codice di procedura civile sui regolamenti di competenza» (art. 5, comma 4, D.Lgs. n. 546 del 1992). In forza dell'art. 4, comma 1, D.Lgs. n. 546 del 1992 *ratione temporis* vigente (sino al 31/12/2015), «Le commissioni tributarie provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli uffici delle entrate o del territorio del Ministero delle finanze ovvero degli enti locali ovvero dei concessionari del servizio di riscossione, che hanno sede nella loro circoscrizione. ...».

Per effetto delle modifiche apportate dall'art. 9, comma 1, lett. b), D.Lgs. 24/9/2015, n. 156, a decorrere dall'1/1/2016, il testo normativo recita: «Le commissioni tributarie provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli enti impositori, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno sede nella loro circoscrizione. ...».



Questa Corte ha già statuito che «Nel processo tributario, qualora il contribuente impugni la cartella di pagamento facendo valere, anche in via esclusiva, vizi propri del ruolo, non notificato precedentemente e, quindi, conosciuto solo tramite la cartella, è territorialmente competente, ai sensi dell'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, la Commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ricade la sede dell'Agente del servizio di riscossione, pure se non coincidente con quella in cui ha sede l'Ufficio tributario che ha formato il ruolo, in quanto il combinato disposto degli artt. 19, comma 1, lett. d), e comma 3, e 21, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, considerando i due atti (ruolo e cartella esattoriale) in modo unitario ed impugnabili congiuntamente, esclude, da un lato, il frazionamento delle cause tra giudici diversi, e, dall'altro, la rimessione al ricorrente della scelta del giudice territorialmente competente da adire.» (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 15829 del 29/07/2016, Rv. 640647-01; nello stesso senso, Cass, Sez. 5, Sentenza n. 20671 del 01/10/2014, Rv. 632866-01 e Cass., Sez. 5, Sentenza n. 7635 del 24/3/2017).

Il Collegio ritiene che l'orientamento debba essere confermato, in quanto la natura "recuperatoria" dell'impugnazione dell'atto dell'agente della riscossione - volta a sindacare anche l'atto presupposto (nei limiti in cui ciò è consentito dall'art. 19, comma 3, ult. periodo, D.Lgs. n. 546 del 1992) - non influisce sulle regole di determinazione della competenza territoriale del giudice tributario, il quale è investito dell'impugnazione dell'atto notificato e, unitamente a questo, di quelli precedentemente adottati autonomamente impugnabili ma non notificati, anche nell'ipotesi in cui questi ultimi siano stati formati da enti impositori aventi sede in altra circoscrizione.

Solo con riguardo ai tributi degli enti locali la regola succitata non trova applicazione. Infatti, la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 44 del 3/3/2016, ha dichiarato «l'illegittimità costituzionale dell'art. 4, comma 1, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ... nella parte in cui prevede che per le controversie proposte nei confronti dei concessionari del servizio di riscossione è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione i concessionari stessi hanno sede, anziché quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale concedente ... [e] dell'art. 4, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992, nel testo vigente a seguito della sostituzione operata dall'art. 9, comma 1, lettera b), del D.Lgs. n. 156 del 2015, nella parte in cui prevede che per le controversie proposte nei confronti dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali) è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione i medesimi soggetti hanno sede, anziché quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale impositore.».

A fondamento della declaratoria di illegittimità costituzionale della norma che identifica il criterio attributivo della competenza del giudice tributario, la Corte Costituzionale ha rilevato che, «poiché l'ente locale non incontra alcuna limitazione di carattere geografico- spaziale nell'individuazione del terzo cui affidare il servizio di accertamento e riscossione dei propri tributi, lo "spostamento" richiesto al contribuente che voglia esercitare il proprio diritto di azione ... è potenzialmente idoneo a costituire una condizione di "sostanziale impedimento all'esercizio del diritto di azione"». Successivamente, e conformemente alla pronuncia della Consulta, questa stessa Sezione ha statuito - in una fattispecie riguardante tributi locali - che «la competenza territoriale



delle Commissioni tributarie provinciali nelle controversie promosse dai contribuenti nei confronti dei concessionari del servizio di riscossione è determinata avendo riguardo alla sede dell'ente impositore» (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 30054 del 21/11/2018, Rv. 651610-01).

Al contrario, nella riscossione coattiva dei tributi (non locali) disciplinata dal D.P.R. 29/9/1973, n. 602 (cosiddetta "riscossione mediante ruolo"), l'attribuzione della competenza territoriale alle commissioni tributarie provinciali secondo il criterio della sede dell'agente della riscossione non comporta alcuna menomazione della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 Cost.; difatti, dagli artt. 12 («L'ufficio competente forma ruoli distinti per ciascuno degli ambiti territoriali in cui i concessionari operano. In ciascun ruolo sono iscritte tutte le somme dovute dai contribuenti che hanno il domicilio fiscale in comuni compresi nell'ambito territoriale cui il ruolo si riferisce.»), 24 («L'ufficio consegna il ruolo al concessionario dell'ambito territoriale cui esso si riferisce ...») e 46 («Il concessionario cui è stato consegnato il ruolo, se l'attività di riscossione deve essere svolta fuori del proprio ambito territoriale, delega in via telematica per la stessa il concessionario nel cui ambito territoriale si deve procedere ...») D.P.R. n. 602 del 1973 si evince che l'agente della riscossione (e, prima di questo, i privati concessionari per la riscossione) è chiamato e tenuto ad operare in ambiti territoriali ristretti, sostanzialmente coincidenti col domicilio fiscale del contribuente (sulla "competenza" dell'agente della riscossione, Cass., Sez. 5, Sentenza n. 8049 del 29/03/2017, Rv. 643601-01 e Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 19577 del 4/8/2017). Coerentemente, proprio in tema di riscossione di dazi e diritti doganali, questa stessa Sezione ha ripetutamente statuito che «la competenza territoriale ad emettere la cartella esattoriale da parte del concessionario del servizio di riscossione (ora Agente) non è determinata in base alla sede dell'ufficio doganale che ha formato il ruolo, ma al criterio di correlazione tra l'ambito territoriale di operatività del concessionario ed il domicilio fiscale del contribuente, con il quale, coerentemente a quanto disposto dagli artt. 12 e 24 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, s'instaura un rapporto diretto, nonché in ragione di esigenze di speditezza ed efficienza dell'attività amministrativa.» (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 20669 del 01/10/2014, Rv. 632921-01; è conforme Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 7996 del 21/3/2019).

Proprio la fattispecie in esame è paradigmatica dell'errore in cui è incorsa la C.T.R. della Lombardia: M.D.B., residente in Opera (MI), ha impugnato un atto della riscossione notificatogli dall'agente di Milano, unitamente all'atto presupposto (invocando l'applicazione dell'art. 19, comma 3, D.Lgs. n. 546 del 1992) e, cioè, al ruolo formato dall'Agenzia delle Dogane - Ufficio di Firenze;

l'erroneo criterio di individuazione della competenza territoriale del giudice tributario ex art. 4, comma 1, D.Lgs. n. 546 del 1992 prescelto dalla C.T.R. comporterebbe proprio il pregiudizio del diritto di azione (insito nello "spostamento" del contribuente innanzi alla C.T.P. di Firenze) al quale la Corte Costituzionale, con la pronuncia n. 44 del 2016, ha voluto porre rimedio.

Deve, dunque, affermarsi il seguente principio: «Nel processo tributario, qualora il contribuente impugni l'atto della riscossione coattiva facendo valere - esclusivamente o anche congiuntamente a vizi della cartella - vizi propri dell'atto presupposto asseritamente non notificato in precedenza, ai sensi dell'art. 4, comma 1, D.Lgs. n. 546 del 1992 la competenza territoriale spetta alla Commissione Tributaria Provinciale nella cui circoscrizione è ubicata la sede dell'agente della riscossione, pure se non coincidente



con quella dell'ufficio tributario che ha consegnato il ruolo, a meno che la riscossione riguardi tributi degli enti locali e la sede dell'agente appartenga a una circoscrizione diversa da quella dell'ente locale impositore.».

3. In applicazione del predetto principio e dell'art. 59, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 546 del 1992, la sentenza impugnata deve essere cassata e la causa va rimessa alla C.T.P. di Milano, territorialmente competente, per nuovo esame e anche per la decisione sulle spese del giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso e rimette la causa alla C.T.P. di Milano per nuovo esame e per la decisione sulle spese del giudizio.

