logo FiscoOggi
Image not found or type unknown

Articolo pubblicato su FiscoOggi (http://fiscooggi.it)

Giurisprudenza

Il ricorrente non può essere surrettiziamente rimesso in termini attraverso un atto di intervento

29 Maggio 2008

L'integrazione del contraddittorio possibile solo nel rispetto delle modalità di costituzione

Thumbnail
Image not found or type unknown

Con atto di intervento, una società chiedeva di poter essere integrata nel giudizio promosso da altro soggetto (che risultava essere stato controparte contrattuale in un atto traslativo immobiliare), in relazione a un avviso di liquidazione per imposte di registro, ipotecaria e catastale, oltre sanzioni. Pur non avendo tempestivamente impugnato l'avviso di rettifica, la società riteneva che l'atto non fosse comunque divenuto definitivo nei suoi confronti proprio a ragione dell'atto di intervento, esperito nel giudizio instaurato dall'acquirente dei beni immobili.L'ufficio competente, costituitosi in giudizio, rilevava come tale assunto dovesse ritenersi del tutto infondato.

La Commissione tributaria provinciale di Firenze, con sentenza 116/02/07 depositata il 18 dicembre 2007, sottolineava che la norma "*cui la società si riferisce per chiedere l'integrazione del contraddittorio presuppone l'esistenza di un contraddittorio necessario che, nella specie, non esiste perché non sussiste, nei confronti del coobbligato solidale, lo stato di contraddittore necessario*".
La Ctp rigettava, quindi, la domanda di integrazione del contraddittorio per non essere state rispettate le forme di cui al quinto comma dell'articolo 14 del Dlgs 546/1992 "*che richiama le modalità di costituzione di cui al comma quarto*".

Litisconsorzio necessario e facoltativo

Senza soffermarsi sulla nozione processualcivilistica dell'istituto, vengono in rilievo l'istituto del litisconsorzio necessario nell'ambito del processo tributario e la sua distinzione dal litisconsorzio facoltativo.
Le Sezioni unite (sentenza 1052/2007) hanno statuito, risolvendo il contrasto sorto in seno alla sezione tributaria, che nel processo tributario il litisconsorzio necessario, quale emergente dalla

norma dell'articolo 14 del Dlgs 546/1992, si configura "*come fattispecie autonoma rispetto a quella del litisconsorzio necessario, di cui all'articolo 102 cod. proc. civ., poiché non detta come quest'ultima, una "norma in bianco", ma positivamente indica i presupposti nella inscindibilità della causa determinata dall'oggetto del ricorso. Sulla base di questi presupposti, un'ipotesi di litisconsorzio tributario, ai sensi del citato art. 14, si configura ogni volta che, per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'amministrazione finanziaria, l'atto impositivo debba essere o sia unitario, coinvolgendo nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, ed il ricorso, pur proposto da uno o più degli obbligati, abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, cioè gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione. La "ratio" della peculiarità della fattispecie del litisconsorzio tributario si giustifica sul piano costituzionale quale espressione dei principi di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione, perché funzionale alla parità di trattamento dei coobbligati e, al rispetto della loro capacità contributiva*".

Il litisconsorzio facoltativo, invece, afferma il giudice di legittimità, è "*regolato dal terzo comma del medesimo art. 14, (e) ricorre quando pure si è in presenza di un atto impositivo unitario con pluralità di destinatari, ma l'impugnazione proposta da uno dei coobbligati non è fondata su elementi impositivi comuni a tutti i destinatari*" (Cassazione, sentenza 22523/2007).

La decisione dei giudici di merito: una parziale conferma del più recente orientamento della Corte di cassazione

La sentenza dei giudici fiorentini offre vari spunti di riflessione sia per ciò che vi si afferma *expressis verbis*, sia per ciò che viene dato per elemento presupposto.

La Ctp, come ricordato sopra, ha sottolineato che la norma "*cui la società si riferisce per chiedere l'integrazione del contraddittorio presuppone l'esistenza di un contraddittorio necessario che, nella specie, non esiste perché non sussiste, nei confronti del coobbligato solidale, lo stato di contraddittore necessario*".

La sentenza in commento, infatti, al fine di ritenere tardiva e da rigettare la domanda d'intervento, ha dovuto escludere che la fattispecie desse luogo a un'ipotesi di litisconsorzio necessario.

La nozione che i giudici del merito sembrano aver avuto in mente non è quella delle Sezioni unite, ma un'altra, pur conforme, quella secondo cui, cioè, il "*litisconsorzio necessario, come regolato dall'articolo 14 Dlgs 546 del 1992, ha una dimensione eminentemente processuale, collegata all'inscindibilità dell'oggetto, e presuppone pertanto, in primo luogo, che la fattispecie costitutiva dell'obbligazione, rappresentata dall'atto autoritativo impugnato, presenti elementi comuni ad una*

pluralità di soggetti (e, quindi, si sia in presenza di un atto impositivo unitario, coinvolgente, nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione, una pluralità di soggetti) ed, in secondo luogo, che siano proprio gli elementi comuni ad essere posti a fondamento del ricorso proposto da uno dei soggetti obbligati" (sentenza 22523/2007).

Ritenuto, quindi, correttamente, che l'ipotesi dell'avviso di rettifica e liquidazione relativo al trasferimento di immobili non desse luogo a un litisconsorzio necessario, la Ctp di Firenze ha rigettato la domanda di integrazione del contraddittorio per non essere state rispettate le forme di cui al quinto comma dell'articolo 14 "*che richiama le modalità di costituzione di cui al comma quarto*".

La sentenza dei giudici di merito non pare pienamente condivisibile con riferimento alla conclusione ora ricordata.
La Commissione, invero, ha omesso di dare la dovuta rilevanza al sesto comma dell'articolo 14.
La Corte di cassazione ha stabilito, infatti, che "*nel processo tributario, non è ammissibile l'intervento adesivo dipendente, il quale è incompatibile con la natura impugnatoria del giudizio, la cui introduzione è subordinata ad un termine di decadenza, e con l'articolo 14 del Dlgs 31 dicembre 1992, n. 546, che, consentendo all'interveniente di proporre domande diverse da quelle avanzate dalle parti originarie soltanto qualora l'intervento abbia luogo entro il termine assegnato per l'impugnazione, riconosce la legittimazione ad intervenire ai soli soggetti che, in qualità di destinatari dell'atto o parti del rapporto controverso, potrebbero proporre autonoma impugnazione, escludendo quindi la possibilità di spiegare intervento a tutela di interessi sui quali l'atto può produrre un effetto di pregiudizio o di vantaggio*" (sentenza 24064/2006).

La previsione del sesto comma dell'articolo 14 si riferisce solo al litisconsorzio facoltativo, quando dispone che chiamati o intervenuti non possano impugnare autonomamente l'atto se per essi, al momento della costituzione, sia già decorso il termine di decadenza.
La norma esclude che le parti chiamate in causa e gli interventori volontari possano impugnare autonomamente l'atto, già oggetto del ricorso principale, se al momento in cui essi si sono costituiti era già decorso il termine decadenziale per l'impugnazione.
In tale ipotesi il loro ingresso in giudizio assume i connotati dell'intervento adesivo dipendente (*ad adiuvandum*), come definito dalla elaborazione della dottrina processualcivilistica.
Tali interventori possono esclusivamente offrire al giudice elementi connessi ai motivi di impugnazione già proposti dalle altre parti, mentre non hanno possibilità di dedurre, ampliando il *thema decidendum*, motivi d'impugnazione loro propri.

Conferma sotto il profilo sostanziale della bontà della ricostruzione processuale

L'ipotesi ricordata si può sottoporre a verifica considerando tutti i casi in cui un coobbligato solidale (per ipotesi in tema d'imposta di registro, come nel caso di specie) non impugni l'avviso.

L'avviso di rettifica e liquidazione diviene definitivo e ciò comporta la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di procedere all'esazione del proprio credito.

Sostenere il contrario significherebbe stravolgere i più elementari principi del diritto processuale tributario: in tal caso, infatti, il contribuente, inerte di fronte a una notifica di un avviso di accertamento, potrebbe giovarsi di un risultato (l'impossibilità per l'ufficio di procedere alla riscossione) addirittura più favorevole di quello ottenibile dalla parte che invece ha diligentemente impugnato nei termini. Quest'ultima, infatti, già durante il giudizio di primo grado subisce la riscossione parziale, sospendibile solo a seguito di apposita istanza sottoposta al giudizio del giudice tributario che dovrà valutarne i prescritti requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*.

Un intervento di tale tipo avrebbe il solo scopo di bloccare la riscossione del credito che l'Amministrazione potrà eseguire sulla base dell'avviso ormai divenuto definitivo.

Il sistema tributario, ovviamente, non può consentire che la parte che non abbia tempestivamente impugnato possa giovarsi addirittura del blocco della riscossione solo a seguito di un mero intervento (*ad adiuvandum*) in un processo instaurato da altri.

Responsabilità solidale, litisconsorzio ed "efficacia riflessa" del giudicato. Eventuale presenza di pagamenti

La tematica sopra affrontata (come risolta dalla Cassazione) risulta coerente alla soluzione data al problema dell'applicabilità dell'articolo 1306 del Codice civile: verificare, cioè, se il debito d'imposta sia quello determinato dall'atto d'accertamento di maggior valore oppure quello rideterminato dal giudice su iniziativa dell'altro coobbligato (tema del *giudicato riflesso*).

Il caso, infatti, è quello in cui la parte, non attivatasi nei termini di cui all'articolo 21 del Dlgs 546, resti completamente inerte.

La questione, un tempo controversa, è stata risolta dalle Sezioni unite con la sentenza 7053/1991, confermata da successive decisioni (per tutte, Cassazione 20065/2005).

Le Sezioni unite, infatti, hanno sancito la superiorità del giudicato rispetto alla definitività dell'atto amministrativo: "*l'accertamento è un atto amministrativo e, quindi, ancorché incontestabile circa l'individuazione dell'imponibile cui si collega il credito dell'Amministrazione, non può restare insensibile a vicende giudiziali attinenti al medesimo imponibile; (emerge dunque) l'insussistenza*

di una pretesa equiparazione tra l'efficacia preclusiva dell'atto amministrativo definitivo e l'efficacia di cosa giudicata propria delle decisioni degli organi giurisdizionali".

Non di poco momento è lo svolgimento successivo del ragionamento della Suprema corte: "*l'articolo 1306, secondo comma, c.c., alla cui operatività non è di ostacolo la unilaterale determinazione dell'imponibile contenuta nell'atto d'accertamento non impugnato dal condebitore, è norma che regola il meccanismo processuale della solidarietà, ciò costituisce la giustificazione ma, al tempo stesso, il limite della sua applicabilità.*
Se, invero, a differenza del concreditore (che può "far valere" *la sentenza favorevole pronunziata fra altro concreditore e il debitore), il condebitore non può che* "opporre" *(ossia far valere in via di eccezione) la sentenza pronunziata tra il creditore ed un altro condebitore (il che postula una iniziativa del creditore nei suoi confronti) e se opporre tale sentenza costituisce una mera facoltà che egli è libero di esercitare oppure no, il pagamento che egli abbia effettuato, prima o dopo il formarsi del giudicato favorevole nei confronti del condebitore, costituisce esercizio negativo e consumazione di quella facoltà, impedendo che possa successivamente ripetersi quanto sia stato in tal modo pagato*".

Conclusioni

In conclusione, lo strumento dell'intervento, nel giudizio tributario, che è giudizio di tipo impugnatorio soggetto a precisi termini di decadenza, non può essere utilizzato dal contribuente - che non abbia tempestivamente impugnato l'atto - per ottenere una "rimessione in termini" e ridiscutere la pretesa tributaria ormai cristallizzatasi nei suoi confronti.
Sostenere il contrario significherebbe privare di efficacia concreta il dettato dell'articolo 21 del Dlgs 546/1992.

La ricostruzione in questi termini appare corretta anche sotto il profilo operativo: il contribuente che non impugni potrà valersi del giudicato favorevole ottenuto dal coobbligato (nei limiti di cui alla citata sentenza a Sezioni unite e successive), ma non potrà ripetere i pagamenti effettuati.
Risulta evidente, a questo punto, l'importanza della riscossione che costituisce proprio motivo (il "pericolo della riscossione") per cui il contribuente si può determinare a tali, inammissibili, interventi tardivi.

di
Alberto De Lorenzo
Davide De Meo

URL: https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/ricorrente-non-puo-essere-surrettiziamente-rimesso-termini