

Giurisprudenza - CORTE GIUSTIZIA TRIBUNARIA SECONDO GRADO ABRUZZO - Sentenza 11 novembre 2022, n. 668

Tributi - Contenzioso tributario - Pignoramento di crediti verso terzi - Atto impugnabile - Esclusivamente per vizi propri - Atti prodromici ritualmente notificati e divenuti definitivi

1. P. impugnava l'atto di pignoramento di crediti verso terzi n. X emesso dall'Agenzia della riscossione, oltre agli atti «prodromici», e segnatamente l'avviso di mora n. x, la cartella di pagamento n. x, gli avvisi di addebito n.x,x,x, gli avvisi di accertamento TA x-2013 e TA x-2015. La Commissione tributaria provinciale di Pescara rigettava il ricorso in quanto inammissibile, in quanto tutti gli atti prodromici al pignoramento presso terzi erano stati regolarmente notificati al contribuente. Il ricorso, dunque, era inammissibile per tardività, ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992. La Commissione provinciale ha, poi, esaminato comunque le eccezioni sollevate, ritenendole infondate. Quanto alla notifica a mezzo pec, la Commissione tributaria precisava che era espressamente consentita dall'art. 26 del d.p.r. n. 602 del 1973. La pec del pignoramento era stata ricevuta il 27 giugno 2019 alle 11:25 come da ricevuta di avvenuta consegna.

L'avviso di intimazione era stato notificato il 20 marzo 2019. Dai documenti prodotti dall'Agenzia delle entrate riscossione risultava che l'avviso di intimazione e la cartella x erano stati regolarmente notificati a mezzo pec all'indirizzo di posta elettronica certificata del ricorrente risultante in INI-PEC. Gli avvisi di accertamento erano stati anch'essi regolarmente notificati dall'Agenzia delle entrate, sicché il pignoramento presso terzi non era il primo atto ricevuto. Era infondata l'eccezione di nullità per difetto di sottoscrizione tramite la firma informatica; le firme digitali di tipo CADES e PADES erano entrambe ammesse e equivalenti, sia pure con differenti estensioni. I crediti, poi, non erano prescritti trattandosi di obbligazioni tributarie non periodiche, con prescrizione ordinaria decennale.

2. Avverso tale sentenza ha proposto appello il contribuente.

3. Hanno resistito con controdeduzioni sia l'Agenzia delle entrate che l'Agenzia delle entrate-Riscossione.

4. All'udienza del 3 novembre 2022 la Corte di giustizia tributaria di 2° grado dell'Aquila tratteneva la causa in decisione, provvedendo successivamente al deposito della motivazione.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di impugnazione l'appellante deduce la «mancata instaurazione del contraddittorio processuale (violazione art. 34 del d.lgs. n. 546 del 1992)». In particolare, si evidenzia che il ricorrente aveva chiesto la pubblica discussione del ricorso e aveva più volte comunicato di non voler rinunciare, mentre il collegio aveva trattenuto la causa decisione, dichiarando di averla assunta in camera di consiglio. Il ricorrente aveva rispettato le procedure per la richiesta dell'udienza pubblica, mediante il deposito dell'istanza nei 2 giorni liberi antecedente a quello fissato per la transazione del ricorso. Nel caso di impedimento attenersi udienza pubblica, la commissione avrebbe dovuto disporre il rinvio a nuovo ruolo oppure ad una data successiva la cessazione della storia emergenza sanitaria al fine di consentire la discussione in presenza.

1.1. Il motivo è infondato.

1.2. Invero, l'avviso di trattazione del 10 novembre 2020 dava atto dell'avvenuta presentazione di richiesta di trattazione in pubblica udienza.

1.3. Il Presidente della commissione tributaria provinciale con provvedimento del 7 dicembre 2020 ha comunicato alle parti le modalità di svolgimento dell'udienza del 18 gennaio 2021 («il presidente,

dispone per l'udienza del 18/1/2021, h. 9,30 che, al momento e fino al termine dello stato di emergenza nazionale da Covid-19, lo svolgimento delle udienze pubbliche camerale e delle camere di consiglio avvenga con le modalità di cui al 2° comma dell'art. 27 del decreto-legge n. 137/2020; e precisamente:1) le controversie fissate per la trattazione in udienza pubblica, a decorrere dal 1/12/2020, passano in decisione sulla base degli atti, salvo che almeno una delle parti non insista per la discussione, con apposita istanza da notificare alle altre parti e da depositare almeno 2 giorni liberi anteriori alla data fissata per la trattazione; 2) nel caso in cui sia richiesta la discussione, non essendo possibile procedere mediante collegamento da remoto, si procede mediante trattazione scritta con fissazione del termine non inferiore a 10 giorni prima dell'udienza per il deposito di memorie conclusionali e di 5 giorni prima dell'udienza per memorie di replica; 3) nel caso in cui non sia possibile garantire il rispetto dei termini di cui al periodo precedente, la controversia è rinviata ad altra udienza che renda possibile la trattazione scritta nel rispetto dei suddetti termini»).

1.4. Poiché non poteva essere rispettato il termine per il deposito delle comparse conclusionali e delle memorie di replica, il presidente ha disposto un rinvio dell'udienza al 10 maggio 2021, con ordinanza n. 17 del 2021 del 18 gennaio 2021 («il presidente, rilevato che la parte ha chiesto la trattazione in pubblica udienza, con la notifica alla controparte, nei termini stabiliti dalle linee guida del presidente della commissione, dato atto che dette guide stabiliscono "nel caso in Pagina 1 cui sia richiesta la discussione, non essendo possibile procedere mediante collegamento da remoto, si procede mediante trattazione scritta con fissazione del termine non inferiore a 10 giorni prima dell'udienza per il deposito delle memorie conclusionali e di 5 giorni prima per le memorie di replica; dato atto che non è possibile la trattazione da remoto per le dotazioni informatiche dei giudici. Dato atto che va fissata nuovo udienza, come da dispositivo, al fine di garantire il deposito delle memorie. PQM [...] Dispone la trattazione scritta del procedimento iscritto al n. 586/19 con la termine per le parti fino a 10 giorni prima dell'udienza del 10 maggio 2021 ore 9,25 cui è differita l'udienza già fissata, per il deposito di memorie conclusionali fino a 5 giorni prima per memorie di replica"»).

1.5. Con ordinanza presidenziale del 9 marzo 2021 sono state fissate le modalità di svolgimento dell'udienza del 10 maggio 2021 («il presidente, dispone per udienza del 10/5/2021, h. 9,25 che, al momento e fino al termine dello stato di emergenza nazionale da Covid-19, lo svolgimento delle udienze pubbliche e camerale e delle camere di consiglio avvenga con le modalità di cui al 2° comma dell'art. 27 del decreto-legge n. 137 del 2020; e precisamente:1) le controversie fissate per la trattazione in udienza pubblica, a decorrere dal 1/12/2020, passano in decisione sulla base degli atti, salvo che almeno una delle parti non insista per la discussione, con apposita istanza da notificare alle altre parti e da depositare almeno 2 giorni liberi anteriori alla data fissata per la trattazione; 2) nel caso in cui sia richiesta la discussione, non essendo possibile procedere mediante collegamento da remoto, si procede mediante trattazione scritta con fissazione del termine non inferiore a 10 giorni prima dell'udienza per il deposito di memorie conclusionali e di 5 giorni prima dell'udienza per memorie di replica;3) nel caso in cui non sia possibile garantire il rispetto dei termini di cui al periodo precedente, la controversia è rinviata ad altra udienza che renda possibile la trattazione scritta nel rispetto dei suddetti termini»). Tra l'altro, l'art. 27, comma 2, del d.l. 137 del 2020, prevedeva, già nella sua originaria stesura che, «In caso di trattazione scritta le parti sono considerate presenti e i provvedimenti si intendono comunque assunti presso la sede dell'ufficio».

1.6. Pertanto, la Commissione tributaria ha concesso i termini necessari per predisporre adeguata difesa tecnica in vista dell'udienza del 10 maggio 2021, cui si è pervenuti a seguito di precedente rinvio.

1.7. Per la Corte di cassazione, in tema di giudizio di legittimità, la causa (nella specie tributaria) può essere trattata, anziché in pubblica udienza, con il nuovo rito camerale "non partecipato", ai sensi degli artt. 375 e 380 bis.1 c.p.c., in presenza di particolari ragioni giustificative, purché obiettive e razionali, tra cui rientra l'esigenza di evitare, nel periodo di emergenza epidemiologica da Covid-19, assembramenti all'interno degli uffici giudiziari e contatti ravvicinati tra le persone, alla luce sia dell'art. 221, comma 4, del d.l. n. 34 del 2020, conv., con modif., in l. n. 77 del 2020 - che consente, fino a cessata emergenza sanitaria, la trattazione scritta delle cause civili (cd. udienza cartolare) - sia delle misure organizzative adottate dal Primo presidente della Cassazione, con propri decreti, al fine di regolamentare l'accesso ai servizi (Cass., sez. 5, 20 novembre 2000 vendi, n. 26480). Si è peraltro anche affermato più recentemente che è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale - per asserita violazione dell'art. 24, comma 2, Cost. - dell'art. 23, comma 8 bis, d.l. n. 137 del 2020, convertito dalla l. n. 176 del 2020, in relazione al termine ivi previsto per la richiesta di discussione orale del ricorso, perché la norma, inclusa tra le misure straordinarie ed urgenti per

contrastare l'emergenza epidemiologica da COVID-19 e contenere gli effetti negativi sullo svolgimento dell'attività giudiziaria, è giustificata, sul piano della ragionevolezza, dalla finalità di tutela della salute collettiva e, stante la facoltà di ottenere la discussione orale su semplice richiesta del procuratore generale o del difensore di una delle parti, non scalfisce il valore costituzionale del principio di pubblicità delle udienze, né la mancanza dell'udienza ex art. 379 c.p.c. ostacola l'esercizio del diritto di difesa, nemmeno nel giudizio di impugnazione nel procedimento disciplinare a carico dei magistrati, essendo consentito, dopo la formulazione delle conclusioni motivate del procuratore generale con atto spedito alla cancelleria e da questa inviato ai difensori, il deposito di memorie ai sensi dell'art. 378 c.p.c. (Cass., sez.un., 4 febbraio 2021, n. 2610). Peraltro, il ricorrente non deduce neppure la concreta lesione al suo diritto di difesa, cagionata dalla trattazione dell'udienza in camera di consiglio cartolare, in luogo dell'udienza pubblica.

1.8. Inoltre, ai sensi dell'art. 16, comma 3, del decreto-legge n. 228 del 2021, convertito in legge 25 febbraio 2022, n. 15, si stabilisce che «il termine di cui all'art. 27, comma 1, primo periodo, del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176, relativo allo svolgimento delle udienze da remoto nel processo tributario, è ulteriormente prorogato al 30 aprile 2022.

2. Con il secondo motivo di impugnazione l'appellante lamenta la «violazione artt. 35 del d.lgs. n. 546 del 1992 e 276 c.p.c. (difformità tra i dispositivi del verbale di udienza e della sentenza)». Vi sarebbe una ingiustificata difformità tra i dispositivi del verbale di udienza della sentenza, in quanto benché entrambi emessi alla data del 10 maggio 2021, mentre nel dispositivo della sentenza risultava che «PQM la commissione tributaria provinciale respinge ricorso in quanto inammissibile nonché infondato in fatto ed in diritto[...]», Nel verbale d'udienza era scritto «successivamente il presidente dichiara chiusa la discussione ed il collegio si ritira in camera di consiglio».

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. Infatti, nel verbale di udienza non deve essere riportato necessariamente il dispositivo della decisione; l'art. 276, 5 comma, c.p.c., stabilisce che "chiusa la votazione, il presidente scrive e sottoscrive il dispositivo. La motivazione è quindi stesa dal relatore, a meno che il presidente non creda di stenderla egli stesso o affidarla all'altro giudice". Per la Corte di cassazione, infatti, il dispositivo redatto in camera di consiglio ex art. 276, ultimo comma, c. p.c., non ha rilevanza giuridica esterna ma solo valore interno poiché l'esistenza della sentenza civile è determinata - salvo che nelle controversie assoggettate al rito del lavoro ovvero a riti ad esso legislativamente equiparati o specialmente disciplinati - dalla sua pubblicazione mediante deposito nella cancelleria del giudice che l'ha pronunciata, sicché è valida la sentenza ancorché agli atti non risulti la presenza di un dispositivo, sottoscritto dal presidente, mancando, tanto più, la previsione di un corrispondente vizio nella citata norma (Cass., sez. 3, 11 febbraio 2022, n. 4430).

3. Con il 3° motivo di impugnazione l'appellante deduce la «giuridica inesistenza dell'atto per violazione del d.lgs. 82 del 2005 (codice amministrazione digitale). La declaratoria di inammissibilità pronunciata dalla commissione tributaria provinciale si fonda sull'assunto, erroneo, delle regolari notifiche degli atti presupposti, ritenute conformi ai principi elaborati dalla suprema corte di cassazione, con i quali sono stati equiparati i formati degli atti digitali, individuati nei codici PDF e P7m. in realtà, la doglianza del contribuente si fondava sul fatto che si trattava di un atto informatico inevitabilmente inviato in «copia informatica», sicché lo stesso non poteva ritenersi conforme al Pagina 2 corrispondente originale. Se si trattava di una "copia informatica" doveva obbligatoriamente esservi apposta l'attestazione di conformità. Sia l'atto di pignoramento presso terzi che l'avviso di mora risultavano emessi in copie non conformi prive dell'attestazione di conformità. Dal 27 giugno 2018, quindi, gli atti esattoriali esistono giuridicamente soltanto 6 mesi in originale digitale. La circostanza che l'Agenzia delle entrate riscossione abbia notificato gli atti in allegato ai messaggi di PEC non conferma che gli stessi siano copie di originali digitali, ben potendo risultare frutto di scansioni ottica di esemplari cartacei.

3. Il motivo è infondato.

3.1. La circostanza che non si tratti di accertamenti, digitali nativi, non può comportare alcuna invalidità degli stessi, tanto più che essi hanno raggiunto lo scopo, ai sensi dell'art. 156 c.p.c., consentendo ai contribuenti di proporre tempestiva impugnazione contro gli stessi (almeno con riferimento al pignoramento presso terzi ed all'avviso di mora).

3.2. Né è presente nell'ordinamento una norma giuridica che sanzioni con la nullità o, addirittura, con l'inesistenza l'emissione di avvisi di accertamento con modalità cartacea, ma sottoscritti con firma autografa. Gli atti digitali, sottoscritti con firma elettronica, sono identici agli atti analogici sottoscritti manualmente, non essendo stata disconosciuta l'autenticità e la loro provenienza dall'Agenzia delle entrate.

3.3. Tra l'altro, mentre l'art. 17 del DPCM 13 novembre 2014 aveva sancito l'obbligo delle pubbliche amministrazioni di adeguare i propri sistemi di gestione informatica dei documenti entro 18 mesi dall'entrata in vigore del provvedimento contenente le regole tecniche, e, quindi, entro il 12 agosto 2016, termine poi prorogato al 12 dicembre 2016, l'art. 61, comma 1, primo periodo, del d.lgs. n. 179 del 2016, come modificato dal d.lgs. n. 217 del 2017, ha sospeso tale obbligo. Tali linee guida sono state adottate con i comunicati del 1 febbraio 2020 emessi dall'Agenzia nell'Italia digitale nella Gazzetta Ufficiale 1 febbraio 2020, n. 26, quindi dopo la notifica degli atti oggetto di questo procedimento.

3.4. Peraltro, seppure in tema di tributi regionali e locali, qualora l'atto di liquidazione o di accertamento sia prodotto mediante sistemi informativi automatizzati, la relativa sottoscrizione può essere legittimamente sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile, individuato da apposita determina dirigenziale, non essendo stato abrogato l'art. 1, comma 87, della l. n. 549 del 1995, norma speciale che conserva la sua efficacia (Cass., sez. 5, 14 maggio 2019, n. 12756).

3.5. Il disconoscimento effettuato dalla ricorrente in prime cure è del tutto generico. Si limita, infatti, di evidenziare che «il ricorrente, preliminarmente ed esplicitamente, ai sensi e per gli effetti degli articoli 2712-2719 c.c. e 214 c.p.c., disconosce la conformità della copia dell'atto di pignoramento dei crediti verso terzi [...] rispetto al suo originale documento informatico che l'Agenzia delle entrate-riscossione deve necessariamente possedere, ai sensi e per gli effetti delle norme regolatrici del decreto legislativo numero 82 del 2005».

4. Con il 4° motivo di impugnazione l'appellante deduce la «apparente ed errata motivazione sui vizi dell'atto e sulla prescrizione». Il termine di prescrizione era di 5 anni e non è di 10 anni.

4.1. Il motivo è infondato.

4.2. Invero, poiché le cartelle di pagamento e gli avvisi di accertamento non sono stati impugnati tempestivamente, nonostante la loro rituale notificazione, e sul punto si è formato il «giudicato interno», in assenza di specifico motivo di appello, è evidente che non possono più farsi valere vizi relativi agli atti prodromici, ma esclusivamente vizi relativi al pignoramento presso terzi.

4.3. Inoltre, risulta dagli atti che i provvedimenti impositivi attengono alle imposte dirette ed all'Iva. Inoltre, risulta dagli atti che i provvedimenti impositivi attengono alle imposte dirette ed all'Iva.

4.4. Trattasi, con riferimento agli importi Iva, Ires e Irap di prescrizione decennale (Cass., 25 febbraio 2019, n. 23959, in relazione all'Irpef; Cass., sez. 5, 18 giugno 2020, n. 11814). La Corte di cassazione ha chiarito che, in tema di IVA, il credito erariale per la riscossione dell'imposta (a seguito di accertamento divenuto definitivo) è soggetto non già al termine di prescrizione quinquennale previsto dall'art. 2948, n. 4, c. c. "per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi", bensì all'ordinario termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2946 c.c, in quanto la prestazione tributaria, attesa l'autonomia dei singoli periodi d'imposta e delle relative obbligazioni, non può considerarsi una prestazione periodica, derivando il debito, anno per anno, da una nuova ed autonoma valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi (Cass., sez. 6-5, 17 dicembre 2019, n. 33266). Il diritto alla riscossione dei tributi erariali (Irpef, Ires, Irap ed Iva), in mancanza di un'espressa disposizione di legge, si prescrive nel termine ordinario di 10 anni e non nel più breve termine quinquennale, non costituendo detti crediti erariali prestazioni periodiche, ma dovendo la sussistenza dei relativi presupposti valutarsi in relazione a ciascun anno di imposta (Cass., sez. 6-5, 11 dicembre 2019, n. 32308).

5. Con il 5° motivo di impugnazione l'appellante deduce la «illegittimità delle spese processuali», in quanto il tribunale di Taranto avrebbe rimesso allo scrutinio della consulta il profilo della violazione degli articoli 3 e 33 della costituzione per opera del comma 2-sexies dell'art. 15 del d.lgs. n. 546 del 1992, nella parte ove prevede, in caso di soccombenza del contribuente nelle liti in cui la parte pubblica si avvale di propri funzionari, la liquidazione in favore dell'Agenzia delle entrate o dell'Agenzia delle entrate-Riscossione degli onorari di avvocato, decurtati il 20%.

L'applicazione della regola della soccombenza anche nel caso in cui gli uffici non debbano ricorrere all'avvocatura dello Stato lederebbe il principio della ragionevolezza.

5.1. Il motivo è infondato.

5.2. Invero, per la Suprema Corte, nel processo tributario, alla parte pubblica (nella specie, un Comune) assistita in giudizio da propri funzionari o da propri dipendenti, in caso di vittoria della lite spetta la liquidazione delle spese, la quale deve essere effettuata mediante applicazione della tariffa ovvero dei parametri vigenti per gli avvocati, con la riduzione del venti per cento dei compensi ad essi spettanti, atteso che l'espresso riferimento ai compensi per l'attività difensiva svolta, contenuto nell'art. 15, comma 2 bis, del d.lgs. n. 546 del 1992, conferma il diritto dell'ente alla rifusione dei costi sostenuti e dei compensi per l'assistenza tecnica fornita dai propri dipendenti, che sono legittimati a svolgere attività difensiva nel processo (Cass., sez. 5, 11 ottobre 2021, n. 27634).

6. Le spese del giudizio di appello vanno poste a carico dell'appellante, per il principio della soccombenza, e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

rigetta l'appello, confermando l'impugnata sentenza. Condanna l'appellante a rimborsare in favore dell'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di appello, che si liquidano in complessivi euro 6.000,00, oltre accessori di legge. Condanna l'appellante a rimborsare in favore dell'Agenzia delle entrate-Riscossione le spese del giudizio di appello, che si liquidano in complessivi euro 6.000,00, oltre accessori di legge.