

Sent. n. 17194 del 23 luglio 2009 (ud. del 29 aprile 2009) della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Cicala, Rel. Scuffi

Svolgimento del processo - Avverso avviso di mora relativo all'Iva per l'anno 1992 proponevano opposizione P.C. e l'ONLUS F.S. per la difesa dei diritti civili fiscali, quale interventore ad adiuvandum chiedendone l'annullamento per difetto di sottoscrizione del responsabile in quanto non era indicata l'autorità amministrativa avanti alla quale proporre ricorso, perchè era stato violato il diritto alla riservatezza del contribuente, per eccesso di potere.

La Commissione tributaria provinciale di Torino dichiarava improponibile il ricorso della ONLUS ed infondato quello del contribuente.

La sentenza veniva confermata dalla Commissione regionale del Piemonte la quale rilevava che nel processo tributario l'intervento era regolato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14, comma 3 per cui gli interventori potevano essere solo i codestinatari dell'atto ovvero i coobbligati del medesimo rapporto tributario risultando inammissibile in radice un intervento adesivo quale quello proposto dalla ONLUS; che l'avviso di mora aveva un contenuto predeterminato per legge e il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 46, comma 1 non richiedeva sottoscrizione alcuna; che la norma della L. n. 241 del 1990, art. 3, comma 4 era inapplicabile nel procedimento esecutivo tributario che presupponeva un debito fiscale già definitivamente accertato; che l'eventuale violazione della norma che imponeva la notificazione dell'atto in plico chiuso avrebbe al più determinato una responsabilità acquiliana in capo al concessionario per la riscossione e mai riflettersi sulla validità dell'atto; che l'omesso deposito della nota spese non esimeva il giudice dal provvedere alla liquidazione e che nessuna violazione dei massimi di tariffa era stata allegata.

Ricorrono per la cassazione della sentenza il C. ed la ONLUS lamentando:

1. con 1^o motivo, violazione dell'art. 32 c.p.c., comma 3, art. 33 c.p.c., comma 1, art. 16 c.p.c., comma 2, art. 156 c.p.c., commi 2 e 3 essendo stata la parte pubblica ammessa alla pubblica udienza in mancanza di istanza non notificata ma semplicemente comunicata alle controparti per cui al Collegio doveva essere consentito prendere in considerazione la replica degli esponenti;

2. con 2^o motivo, violazione dell'art. 1387 c.c., D.P.R. n. 43 del 1988, artt. 11, 91, 99 e 102, artt. 25 e 480 c.p.c., art. 24 Cost. e art. 2043 c.c., L. n. 825 del 1971, art. 10, comma 1 e comma 2, n. 6, nonchè vizio di motivazione posto che se l'avviso di mora proveniva da organo di amministrazione indiretta quale era il Concessionario doveva essere sottoscritto al pari di ogni atto amministrativo come del resto avrebbe dovuto esserlo anche se atto di natura privatistica, tale omissione violando il diritto di difesa;

3. con 3^o motivo violazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15 e art. 46, commi 1, 3 e 4, L. n. 241 del 1990, art. 3, comma 4 e D.P.R. n. 1199 del 1971, art. 1, comma 1 nonchè vizio di motivazione per mancata indicazione dell'organo amministrativo avanti al quale ricorrere prescindendo l'avviso di

mora dalla definitività e non essendo perciò da qualificare come atto dovuto da un soggetto che più non dispone del diritto controverso;

4. con 4^o motivo, violazione dell'art. 2043 c.c., art. 105 c.p.c., della L. n. 675 del 1996, art. 1 oltre a vizio di motivazione posto che il mancato rispetto della privacy pur fonte di danni non faceva venir meno il vizio di illegittimità dell'atto;

5. con 5^o motivo, violazione dell'art. 91 c.p.c., comma 1, del D.P.R. n. 585 del 1994, tabella A, parte 3^a voci 11, 12, 14 e 18 oltre a vizio di motivazione perchè la mancata distinzione delle voci non aveva permesso di dedurre il superamento dei massimi di tariffa;

6. con 6^o motivo, violazione degli artt. 99 e 100 c.p.c., D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14, comma 3 oltre a vizio di motivazione perchè la lettura sistematica dell'art. 14, D.Lgs. cit. portava a ritenere che tra i soggetti parte de rapporto tributario controverso rientrassero anche i soggetti non destinatari dell'atto fiscale.

Motivi della decisione - 1. Va preliminarmente esaminato il 6^o motivo di ricorso che investe la legittimazione della ONLUS F.S. per la difesa dei diritti civili fiscali ad intervenire ad adiuvandum nel processo tributario avente ad oggetto l'impugnazione di avviso di mora emesso nei confronti del contribuente C.P..

Come è noto nel contenzioso tributario - che è dotato di una struttura procedimentale autonoma integrabile dalle norme del codice di procedura civile solo per quanto non disposto da quelle disposizioni e nel rispetto della clausola di compatibilità (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1) - l'intervento del terzo è disciplinato dall'art. 14, che al comma 3 recita:

“Possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso”. Da tal norma si evince che possono essere interventori sia i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato, e così coloro che potrebbero proporre, autonomamente ed indipendentemente dal ricorrente, l'impugnazione del medesimo atto, praticamente i codestinatari di un atto amministrativo abilitati all'intervento autonomo, sia coloro che - parti del rapporto tributario controverso - sono litisconsorti necessari sostanziali come tali coobbligati per il medesimo rapporto tributario.

Come correttamente osservato dalla Corte territoriale il comma 3 è in rapporto sistematico con i primi due dello stesso articolo che riguardano il litisconsorzio necessario, e vale a completarne la disciplina (1. Se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti questi debbono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuno di essi; 2. Se il ricorso non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel comma 1 è ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza).

Il litisconsorte è dunque chiamato avvero può intervenire in lite solo per integrare il contraddittorio, quale presupposto necessario per una pronuncia utiliter data.

Il legislatore ha invece escluso l'ipotesi dell'intervento adesivo semplice, con l'effetto che qualsiasi intervento come *amicus* è da considerare inammissibile nella misura in cui risulta titolato da un interesse di mero fatto e non giuridico.

Invero l'ONLUS non è titolare di alcun rapporto giuridico connesso con il rapporto dedotto in lite che avvince unicamente il contribuente nè si vede come l'ente potrebbe essere esposto agli effetti pregiudizievoli di un giudicato a quegli sfavorevole.

L'interesse di mero fatto a che una delle parti del rapporto litigioso esca vittoriosa dal giudizio non può – insomma - giustificare alcuna legittimazione ad interventi adesivi (Cass. 1111/03) tanto più sul piano giudiziario.

Se gli enti o associazioni nelle cui finalità rientri la difesa di interessi di categoria o di settore sono facultati, secondo la previsione della L. n. 241 del 1990, art. 9 ad intervenire nel procedimento amministrativo, tale garanzia procedimentale non può certo influenzare la legittimazione processuale, il portato di quell'interesse essendo comunque inidoneo a consentire l'esercizio di una autonoma azione giudiziaria a sua difesa.

In linea più generale va poi segnalato che già questa Corte ha puntualizzato che sulla disciplina generale dall'art. 105 c.p.c. prevale la disciplina speciale del contenzioso tributario e proprio con riguardo alla posizione processuale della ONLUS ha sottolineato (Cass. nn. 139/2003, 181/2003, Cass. n. 139/04, Cass. n. 12598/04, Cass. n. 1909/08) che la legge attribuisce qualifica di ricorrente nel processo tributario al soggetto destinatario dello specifico atto amministrativo secondo la tipologia elencata nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 e tali atti contengono o l'esplicitazione di una richiesta fiscale nei confronti di uno o più soggetti ben individuati, o il rifiuto della restituzione di somme richieste da chi le abbia versate, od ancora il rifiuto di agevolazioni nei confronti di specifici soggetti con la conseguenza che non vi è spazio di intervento per gli enti esponenziali, che agiscono per la tutela di un' indefinita categoria di interessati, ai quali non sono diretti gli atti impugnabili, e dunque, non hanno legittimazione sostanziale a proporre opposizione né autonomamente né congiuntamente al contribuente destinatario dell'atto impugnato. Questi principi non meritano rivisitazione critica neppure alla luce delle disposizioni a tutela di consumatori ed utenti che hanno attribuito una generale "legitimatō ad agendum" alle Associazioni rappresentative in virtù della L. n. 281 del 1998 predisponendo un sistema di tutela collettiva inibitoria e emendativa poi trasfuso negli artt. 139 e 140 Codice di Consumo (D.Lgs. n. 206 del 2005).

Al di là della natura degli interessi diffusi che sono chiamati a garantire tali enti esponenziali con interventi comunque esperibili avanti all'AGO (e dunque in sedi diverse da quella appartenente alla giurisdizione tributaria) e contro "violazioni seriali di massa" che hanno nel caso ben poco da spartire con atti fiscali singolari od al più litisconsortili (estranei alla classe che dovrebbe altrimenti ricomprendere tutti i soggetti passivi di imposta per genere di tributo e modalità di esazione), è appena il caso di aggiungere che la titolarità della rappresentative action non spetta a qualsiasi tipo di aggregazione o comitato di consumatori ed utenti ma solo alle associazioni per ed ufficiali che siano state inserite in apposito elenco ministeriale dopo la verifica dei prescritti requisiti, avendo il

legislatore - come è noto - preferito ad un modello di legittimazione processuale "aperta" un modello di legittimazione processuale "selettiva" e precostituita sottoposta alla preventiva valutazione dell'autorità amministrativa.

Ora la ONLUS, figura giuridica introdotta dal D.Lgs. n. 469 del 1997, art. 10 e rientrante nel genere degli enti no profit quale manifestazione del fenomeno dell'associazionismo esercitato, senza impresa, per uno scopo non egoistico sarebbe nel caso legittimata ad agire (od a intervenire) al più ove risultasse inserita nel precitato elenco abilitante. Questa prova non è stata minimamente fornita come neppure è stato allegato che le ragioni dell'intervento fossero dettate dall'esigenza di tutela di un interesse di categoria in qualche modo inciso dall'alto opposto e concorrente con quello individuale del destinatario.

L'azione rappresentativa per la qual sola è legittimato l'ente esponenziale presuppone infatti la lesione di un interesse "ulteriore" per la tutela del quale si sono associati gli aderenti e "differenziato" da quello che legittimerebbe all'azione personale questi ultimi.

Sotto ogni profilo, logico e giuridico, la censura volta a far riconoscere la legittimazione processuale della Onlus ad intervenire in ausilio del contribuente nel contenzioso tributario è dunque destituita di fondamento.

2. Il motivo introduttivo concernente presunte irregolarità per la mancata notificazione dell'istanza di pubblica udienza che avrebbero impedito l'esercizio dei diritti di difesa al contribuente è parimenti inconsistente.

È pacifico che nel processo tributario l'istanza di trattazione della causa in pubblica udienza, depositata da una parte, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 33, comma 1 può essere notificata all'altra con lettera raccomandata, essendo tale forma applicabile, a norma dell'art. 16, comma 3, in ogni fase ed aspetto del processo davanti alle Commissioni tributarie salvo che non sussista una puntuale indicazione in senso contrario, come accade nel caso previsto dall'art. 38, comma 2 secondo il quale, ai fini della decorrenza del termine breve di impugnazione, la notifica della sentenza deve avvenire esclusivamente nelle forme di cui all'art. 137 c.p.c. e segg. (Cass. n. 19668/04).

Poichè come riferisce lo stesso ricorrente la comunicazione è avvenuta ritualmente e nei termini prescritti dal combinato disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 33, comma 1, e art. 32, comma 1 (almeno 10 giorni liberi prima dell'udienza) essendo stato esibito in udienza l'avviso di ricevimento dell'istanza in data 16.11.2000 per la discussione fissata il 27.11.2000, correttamente la Commissione regionale ha ritenuto che le parti appellanti fossero state messe in grado di partecipare ed illustrare in quella sede orale le loro difese che non potevano essere preventivamente affidate a repliche e scritte consentite solo in caso di trattazione in camera di consiglio a mente dell'art. 32, comma 3, D.Lgs. cit.

3. Il 2° motivo che investe la sottoscrizione dell'atto impugnato e la nullità che discenderebbe dalla mancanza di tale formalità è privo di pregio.

Possono richiamarsi al riguardo i principi affermati da questa Corte in tema di cartella di pagamento, atto di valenza impositiva ben maggiore dell'avviso di mora che afferisce la fase ultimativa della

riscossione ed al quale possono a maggior ragione estendersi quelle regole. Ebbene è stato in più occasioni statuito che la mancanza della sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, la cui esistenza, non dipende tanto dall'apposizione del sigillo o del timbro o di una sottoscrizione leggibile, quanto dal fatto che, al di là di questi elementi formali, esso sia inequivocabilmente riferibile all'organo amministrativo titolare del potere di emetterlo. (Cass. n. 4757/09).

Aggiungasi che la cartella esattoriale, prevista dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 quale documento per la riscossione degli importi contenuti nei ruoli, va predisposta secondo il modello approvato con decreto del Ministero delle Finanze che non prescrive affatto la sottoscrizione dell'esattore, essendo sufficiente la sua intestazione per verificarne la provenienza nonché l'indicazione, oltre che della somma da pagare, della causale tramite apposito numero di codice. (Cass. n. 14894/08). E, come la cartella anche l'avviso ha un contenuto predeterminato per legge nè la norma che lo prevede (art. 46, D.P.R. cit. nel testo applicabile *ratione temporis*) esige sottoscrizione alcuna.

4. Pari rigetto merita ancora la censura concernente la mancata indicazione sull'atto impugnato dell'Autorità avanti alla quale indirizzare ricorso gerarchico in assumta violazione dalla L. n. 241 del 1990, art. 3, comma 4 in materia di procedimento amministrativo, che impone di indicare, "in ogni alto notificato al destinatario", l'autorità a cui è possibile ricorrere contro l'atto stesso e il relativo termine.

L'omissione, invero, non comporta la nullità dell'atto perchè tale sanzione non è prevista nè dall'art. 3, Legge cit., il quale prescrive unicamente l'indicazione del termine e dell'autorità giurisdizionale alla quale è possibile ricorrere, essendo quella giurisdizionale la via ordinaria d'impugnazione, nè dalla L. n. 212 del 2000, art. 7 il quale richiede l'indicazione dell'autorità amministrativa soltanto in alternativa a quella dell'organo giurisdizionale, essendo tale indicazione sufficiente ai fini della tutela del diritto di difesa del contribuente, fermo restando che in ogni caso la violazione della disposizione in esame renderebbe solo rilevante sul piano processuale l'eventuale scusabilità dell'errore in cui fosse incorso il ricorrente. (Cass. n. 17485/05 e Cass. n. 20532/06).

5. Quanto poi alla pretesa violazione del diritto alla privacy per essere stato notificato l'avviso di mora senza busta chiusa (motivo 4) incontestabile risulta la ratio decidendi che ha negato rilevanza alta doglianza per difetto di interesse del contribuente, trattandosi di modalità notificatoria priva di effetti sulla validità dell'atto e semmai fonte di danni verso il concessionario da reclamarsi avanti al giudice ordinario e non certo nel contenzioso tributario che non ammette azioni di condanna risarcitoria.

Nè si vede in base a quali principi possa riverberarsi sull'atto fiscale e la sua notificazione la dedotta violazione della legislazione in tema di privacy che il ricorrente denuncia in termini atecnici del tutto generici e vaghi.

Del resto neppure il disposto del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26 nella riformulazione operata dal D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 12 dove è prescritto che la notifica (della cartella) avvenga in "plico chiuso"

commina sanzioni tributarie di alcun genere ove non venga osservata tale modalità, dovendo il diritto alla riservatezza trovare soddisfazione - come si è detto - in altre sedi.

6. Il 5^o motivo che si incentra sulla liquidazione delle spese di soccombenza è parimenti aspecifico e privo di autosufficienza, essendo innanzitutto onere del reclamante trascrivere l'intero contenuto della nota spese depositata dalla controparte (per quanto concerne spese, diritti ed onorari) per consentire al collegio la verifica se siano stati travalicati i limiti del mandato in termini globali e rispetto ai massimi di tariffa consentiti.

7. Il ricorso così come formulato va pertanto rigettato in tutte le sue articolazioni senza provvedere sulle spese in difetto di attività difensiva del concessionario intimato.

P.Q.M. - La Suprema Corte rigetta il ricorso.