



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **DI SECONDO GRADO**

DI **TRENTO**

SEZIONE **1**

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 7/2021

UDIENZA DEL

07/06/2021 ore 10:30

riunita con l'intervento dei Signori:

- PASCUCCI CORRADO** Presidente
- CHIETTINI ALMA** Relatore
- PRESTA DOMENICO** Giudice
-
-
-
-

N° **58/01/2021**

PRONUNCIATA IL:

07/06/2021

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

21/06/2021

Il Segretario

Marcello Barba

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. **7/2021**
depositato il **24/03/2021**

- avverso la pronuncia sentenza n. **21/2021 Sez:2** emessa dalla Commissione Tributaria di I
GRADO di **TRENTO**
contro:

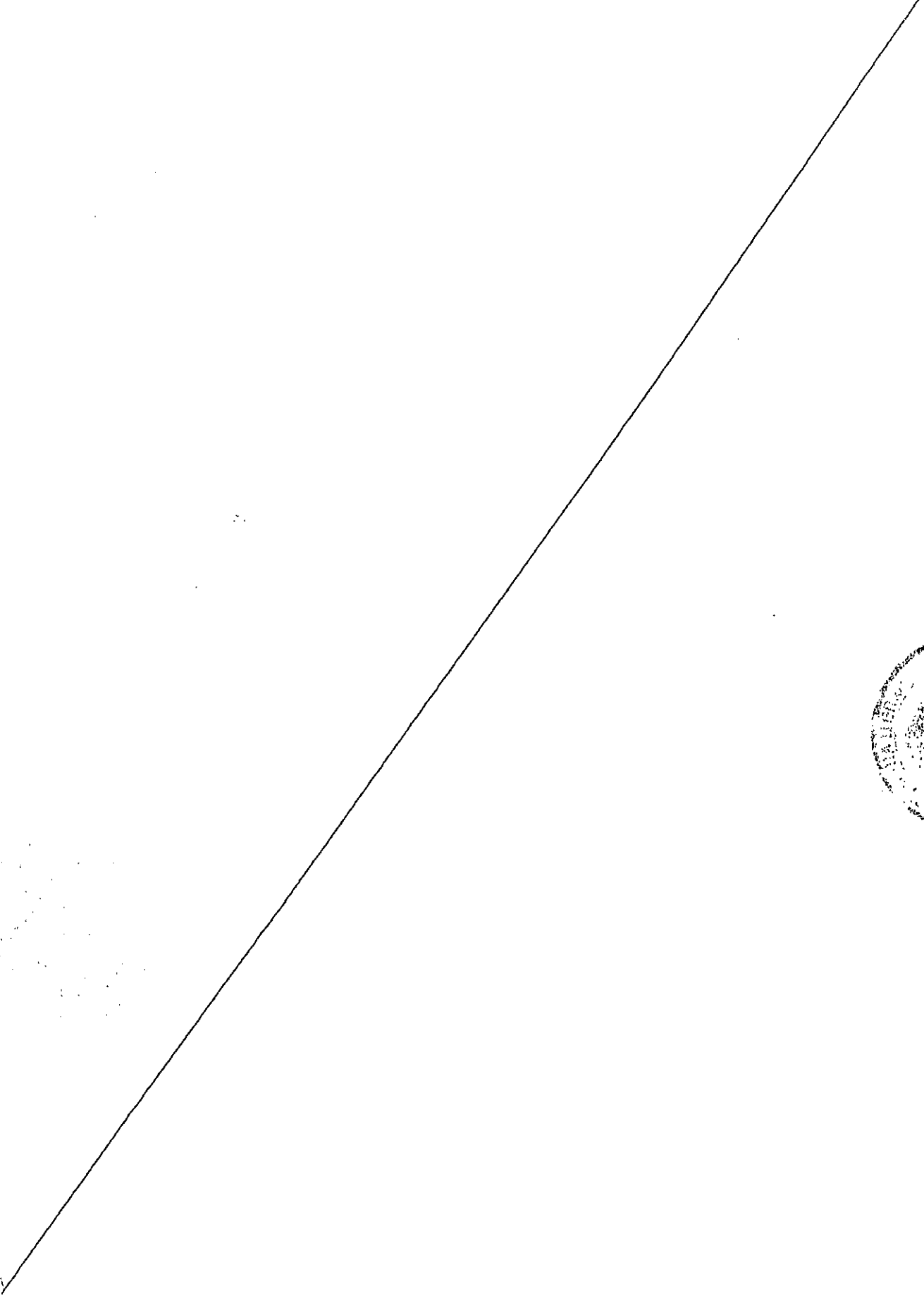
AG. DOGANE-MON. UFFICIO DELLE DOGANE DI TRENTO
VIA VANNETTI 13 38122 TRENTO

proposto dall'appellante:

difeso da:
MASSA PAOLO
VIA DOMENICO FIASSELLA 1/21 16121 GENOVA GE

Atti impugnati:
RUOLO n° 09720170190873547000 DOGANE DAZI







Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 7/2021

FATTO

1. Con sentenza di questa Commissione Tributaria di Secondo Grado n. 8/01/12, depositata il 20.2.2012, fu confermata la sentenza della Commissione Tributaria di Primo Grado n. 40/1/06, depositata il 25.9.2006, che aveva respinto il ricorso (n.r.g. 666/04) proposto da

(a mezzo dell'amministratore delegato sig. Paolo Prudenziati) contro un atto di rettifica dell'accertamento (prot. n. 2004/14320 dell'ottobre 2004) relativo a dazi agricoli per l'anno 1998 non pagati, in relazione alla falsità di certificati AGRIM, acclarata dal Ministero dell'Economia spagnolo e dall'OLAF, in occasione dell'importazione, effettuata da

l. in qualità di importatrice ma nell'interesse esclusivo di _____, di banane provenienti dall'America Latina e Centrale.

Con le stesse sentenze (n. 8/01/12 di Secondo Grado e n. 40/1/06 di Primo Grado) furono respinti anche gli appelli e, rispettivamente, i ricorsi riuniti proposti da:

- il sig. F. _____ (n.r.g. 657/04) quale amministratore delegato di _____, la società obbligata principale, che aveva impugnato lo stesso atto di rettifica dell'accertamento n. 2004/14320;

- il sig. F. _____ (n.r.g. 658/04) che, quale ex legale rappresentante e amministratore delegato di _____, aveva impugnato lo stesso atto di rettifica dell'accertamento n. 2004/14320 deducendo la violazione dell'art. 7 dello Statuto del contribuente (perché non gli era stato notificato il processo verbale di constatazione) e dell'art. 38 della legge doganale (perché quale mero amministratore della Società e non proprietario dei beni importati non sarebbe stato gravato da alcun obbligo di pagamento di dazi doganali);

- il sig. l. _____ (n.r.g. 982/05) che, in seguito, aveva impugnato la cartella di pagamento n. 09720050199764668 - Dazi 2004;

- il sig. _____ (n.r.g. 103/06) che, sempre successivamente, aveva impugnato la cartella di pagamento n. 09720050199764668002 - Dazi 2004.

2. La citata sentenza di questa Commissione n. 8 del 2012 fu gravata solamente da _____ s.p.a.

La Corte di Cassazione con sentenza n. 24449 depositata il 30.10.2013 - dopo aver rilevato che le "importazioni oggetto dell'avviso di rettifica riguardano un lasso di tempo compreso fra il febbraio 1998 e il 30 novembre 1998" e che "la Circonscrizione doganale di Trento aveva segnalato alla Procura di Trento la notizia di reato il 23 novembre 2001" - ha cassato la



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 7/2021

sentenza di questa Commissione *“limitatamente alla pretesa relativa alle importazioni compiute prima del 23 novembre 1998, per le quali l'azione accertativa svolta dall'Amministrazione è prescritta”*.

3. Con cartella di pagamento n. 09720170190873547000, notificata il 5 giugno 2018 (presupposto ruolo n. 2017/003886 - partita D0351 2004L 2017Z27A2), con causale *“Ruoli Agenzia delle Dogane anno 2004; rif. sentenza di condanna 8/01/12 notificata il 17/4/2012; Ruolo n. 2017/003886 reso esecutivo in data 4.9.2017”*) - per complessivi euro 3.357.492,84 - l'Amministrazione finanziaria ha preteso dal sig. _____ pagamento dei dazi agricoli per l'anno 1998.

4. L'interessato ha impugnato detta cartella e la Commissione Tributaria di Primo Grado, con sentenza n. 21/02/2021, depositata il 4.2.2021, ha respinto il ricorso affermando che presenta *“carattere di decisiva assorbenza ... che la cartella di pagamento opposta deriva dalla vertenza definita dalla Cassazione con la sentenza n. 24449/2013 in cui le formalità doganali svolte da _____ l. (peraltro, controllata al 60% da Cortesi), quale dichiarante erano state eseguite su incarico di _____ a. con conseguente responsabilità solidale della stessa e del suo amministratore delegato e rappresentante, _____”*.

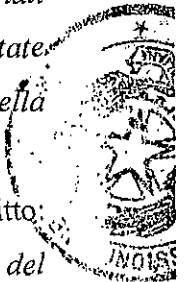
5.1. Questa è la sentenza qui appellata dal sig. _____ sulla base dei seguenti motivi di diritto:
I - *“estensione del giudicato favorevole di cui alla sentenza della Cassazione n. 24449 del 2013”*; a detta dell'Appellante ricorrerebbe un'ipotesi di litisconsorzio necessario, esisterebbe un giudicato esterno rilevabile d'ufficio, non potrebbe dirsi che vi sia un giudicato vincolante e ostativo all'estensione di quello successivo scaturito dalla pronuncia della Cassazione perché egli mai dedusse l'eccezione di prescrizione;

II - *“sulla ritenuta responsabilità solidale del _____ verso _____ contrarietà rispetto al motivato e deciso in punto di merito da Cassazione n. 24449 del 2013”*;

l'assetto giudiziale che deriva dalla pronuncia di legittimità invocata lascerebbe *“nel mondo giuridico un conflitto di giudicati sulla stessa vicenda*;

III - *“in via subordinata: mancata pronuncia e riproposizione dell'eccezione di decadenza del ruolo ex art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973”*.

Parte appellante conclude chiedendo, in riforma della sentenza impugnata, l'annullamento della cartella di pagamento n. 09720170190873547000 notificata il 5 giugno 2018.





Commissione Tributaria di Il grado di Trento
R.G.A. 7/2021

5.2. Con memoria datata 18 aprile 2021 Parte appellante ha sottolineato che *“anche nel processo tributario occorre distinguere il giudicato nei suoi due aspetti, formale e sostanziale”*, e che nel suo caso *“non si è formato, in conseguenza alla sentenza CT 2 Grado Trento 08/01/2012, alcun giudicato contrario in punto di prescrizione, e, ciò, è pacificamente ricavabile dagli atti dell’originario giudizio”* (che ha trascritto); il giudicato oppostogli avrebbe unicamente estinto il suo diritto di azione per un nuovo annullamento dell’atto impositivo ma non gli impedirebbe di invocare l’operatività di un altro giudicato in capo al co-obbligato () a) che ha dichiarato l’estinzione per prescrizione dell’identica imposta e per lo stesso periodo riferito alle medesime operazioni di importazione; tra l’altro, sottolinea, nel rapporto processuale originario contro l’avviso di rettifica egli non aveva sollevato il motivo sulla prescrizione.

5.3. Con nota di udienza datata 16 maggio 2021 Parte appellante ha ricordato che in presenza di *“più giudicati contrastanti”*, per stabilire quale prevalga occorre far riferimento al *“criterio temporale”*; occorrerebbe, cioè, dare prevalenza all’ultimo intervenuto cronologicamente, la sentenza di Cassazione n. 24449 del 2013, con l’effetto di annullare il nuovo ruolo emesso a carico del Cortesi.

5.4. In data 29 maggio 2021 l’appellante ha depositato una nota da allegare al verbale d’udienza che chiede nuovamente, *“in assenza di un giudicato contrario al () che sia comune a () a, dovendosi avere riguardo ai motivi del proprio ricorso originario”*, l’estensione del giudicato successivo e più favorevole emesso nei confronti della co-obbligata società Chiquita Italia.

6. Si è costituita in giudizio l’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Ufficio delle Dogane di Trento, ricapitolando i punti della complessa vicenda e precisando che *“per ottemperare alla sentenza della Suprema Corte 30.10.2013, n. 24449”* è stato necessario effettuare lo sgravio della precedente partita di ruolo e re-iscrivere gli importi dovuti a carico dei co-obbligati nei cui confronti non risultava estensibile la sentenza della Cassazione.

L’Amministrazione ha poi rammentato che in tema di solidarietà tributaria la facoltà per il co-obbligato di imposta di avvalersi del giudicato favorevole emesso in un giudizio promosso da altro co-obbligato, secondo la regola generale stabilita dall’art. 1306 c.c., opera, come riflesso dell’unicità dell’accertamento e della citata estensibilità del giudicato, *“sempre che non si sia formato un giudicato contrario sul medesimo punto”*; invece, nella vicenda all’esame la



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 7/2021

sentenza di questa Commissione Tributaria di Secondo Grado - che ha respinto l'appello del
- è passata in giudicato il 17.6.2012 (oltre un anno prima della decisione della Suprema
Corte n. 24449 del 2013) e pertanto Parte appellante non potrebbe giovare dell'estensione del
giudicato parzialmente favorevole a () lia.

Sull'eccezione di decadenza, l'Ufficio ha specificato che il ruolo opposto è soltanto la re-
iscrizione di quello precedente *“operata al fine di rendere possibile il rimborso di quanto
spettante a () a.p.a. (unica ricorrente in Cassazione), secondo la procedura
specificatamente richiesta dal sistema informatico di Equitalia”*, per cui *“il ruolo non è stato
formato nel 2017 ... è stato semplicemente ri-iscritto ... aggiornandolo, tra l'altro, agli
importi realmente dovuti in quel momento dai co-obbligati”*.

7. Alla pubblica udienza del 7 giugno 2021 (tenutasi mediante collegamento da remoto in
videoconferenza, tramite Skype for Business, secondo quanto previsto dall'articolo 27 del d.l.
n. 137 del 2020 e dal decreto del Presidente di questa Commissione Tributaria di Secondo
Grado n. 0001885 dell'11.11.2020), la Giudice relatore ha esposto i fatti di causa e i due
difensori hanno riassunto le domande introdotte.

8. Il Collegio ha quindi trattenuto gli atti per la decisione.

DIRITTO

1.1. Preliminarmente, è opportuno un breve sunto dei fatti, anche risalenti, che hanno generato
la presente vertenza.

1.2. Dalla lettura delle sentenze n. 40/1/06 della Commissione Tributaria di Primo Grado e n.
8/01/12 di questa Commissione Tributaria di Secondo Grado, nonché della pronuncia della
Corte di Cassazione 30.10.2013, n. 24449, emerge che l'atto di rettifica dell'accertamento
originariamente impugnato (prot. n. 2004/14320 dell'ottobre 2004) fu emesso dall'Ufficio
delle Dogane di Trento il quale, sulla base delle verifiche compiute dall'OLAF e dell'accertata
falsità di certificati Agrim (i quali assicuravano un trattamento daziario preferenziale), aveva
accertato che in operazioni di importazione di banane dall'America Latina e Centrale
effettuate da () .r.l., nell'interesse esclusivo di () p.a., era stato omesso il
pagamento dei dazi doganali in quanto () lia aveva proceduto, mediante un
meccanismo di triangolazioni fra società, a una prima fittizia cessione delle partite di banane
dalla stessa detenute alla sua consociata () - tenutaria dei titoli () falsi - la quale





Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 7/2021

dopo lo sdoganamento, aveva nuovamente ceduto le stesse partite a [redacted] Italia, che era dunque la vera proprietaria della merce.

Il provvedimento di rettifica fu quindi notificato nel 2004 alle due nominate Società e anche al sig. [redacted] si, quale legale rappresentante e amministratore delegato di [redacted] all'epoca dei fatti contestati, l'anno 1998, "giusta artt. 202 e 203 C.D.C. e art. 38 T.U. L. Doganale (DPR 43/73) in quanto, in materia di contrabbando o frode doganale 'sono debitori la persona che ha proceduto all'introduzione irregolare e le persone che hanno partecipato alla stessa introduzione sapendo o dovendo secondo ragione sapere che essa era irregolare', e che 'al pagamento dell'imposta doganale sono obbligati il proprietario della merce, a norma dell'art. 56 e, solidalmente, tutti coloro per conto dei quali la merce è stata importata'. Sulla base di tali norme i tributi doganali suppletivi di cui trattasi sono quindi solidalmente dovuti sia dai proprietari che dai destinatari della merce, nonché dai rispettivi amministratori e legali rappresentanti che hanno effettivamente e materialmente partecipato alla sua illecita importazione".

Nell'anno 2004 [redacted] a mezzo del nuovo legale rappresentante [redacted] e anche il sig. [redacted] quale ex legale rappresentante di [redacted] impugnarono quel provvedimento di rettifica, ma sia in Primo (sentenza n. 40 del 2006) che in Secondo Grado (sentenza n. 8 del 2012) le loro doglianze furono tutte respinte.

Solo la società [redacted] ricorse per la cassazione della sentenza d'appello e la Corte di legittimità con sentenza n. 24449 del 2013 - in accoglimento del terzo motivo con cui era stata dedotta "la violazione dell'art. 84, commi 2 e 3, del D.P.R. n. 43 del 1973, dell'art. 221, comma 4, del Reg. CEE n. 2913/1992, e dell'art. 11 del d.lgs. n. 374 del 1990, perché in caso di contestazione penale occorreva che entro il termine triennale dal compimento dell'operazione doganale fosse intervenuta la notizia criminis all'Autorità competente con riguardo ai fatti specifici oggetto dell'accertamento fiscale, circostanza che era assente nel caso di specie, ove la comunicazione di reato era stata genericamente rivolta a bollette emesse negli anni 1998/1999 e 2000" - affermò che l'azione promossa dall'Ufficio doveva "ritenersi tempestiva ... solo per un lasso di tempo limitato rispetto a quello oggetto della contestazione. Nel caso di specie, infatti, ... dalla notizia criminis del 23 novembre 2001 è scaturita l'imputazione per il reato continuato di contrabbando a carico (anche) del legale rappresentante della [redacted] e della [redacted] mentre le importazioni oggetto

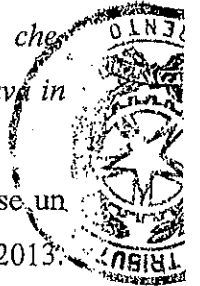


Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 7/2021

dell'avviso di rettifica, per come affermato dalla stessa ricorrente, riguardano un lasso di tempo compreso fra il febbraio 1998 e il 30 novembre 1998. Risulta, ancora, che l'avviso di rettifica dell'accertamento è stato emesso in data 7 ottobre 2004 e notificato il 13 ottobre 2004. La doglianza proposta è dunque fondata per le importazioni compiute prima del 23 novembre 1998, dovendosi ritenere l'azione accertativa svolta dall'amministrazione tardiva". Il ricorso promosso dall'Agenzia delle Dogane per la revocazione di detta pronuncia è stato dichiarato inammissibile da Cass. civ., Sez. VI - 5, 5.5.2017, n. 11091.

1.3. Successivamente, il sig. () i impugnò l'intimazione per il pagamento delle spese di giudizio liquidate a suo carico con le due citate sentenze di Primo e di Secondo Grado, ma la sua domanda (accolta in Primo Grado) fu respinta da questa Commissione Tributaria di Secondo Grado con sentenza n. 95/01/16, depositata il 13.10.2016, sul rilievo che egli non poteva valersi della pronuncia della Cassazione n. 24449 del 2013 (la quale, sul relativo punto, aveva disposto la compensazione tra le parti delle spese dell'intero giudizio) perché aveva *"omesso di impugnare la sentenza della Commissione Tributaria di 2° grado che confermando la prima sentenza di condanna (tra l'altro) alle spese di lite lo condannava in solido con () anche per quel grado di giudizio alla rifusione delle spese di lite"*.

1.4. In seguito, ai sensi dell'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992, il sig. () introdusse un giudizio di ottemperanza alla sentenza della Corte di Cassazione n. 24449 del 30 ottobre 2013. La domanda è stata dichiarata inammissibile da questa Commissione Tributaria di Secondo Grado con sentenza n. 46/01/2020, depositata il 30.6.2020, sul rilievo che l'istante chiedeva che gli fosse *"attribuito un diritto nuovo non riconosciuto né dalla Commissione Tributaria di 2° grado ... né dalla Corte di Cassazione (che, decidendo sul solo ricorso presentato da () avverso la sentenza della Commissione Tributaria di 2° grado, lo ha accolto nel merito dichiarando prescritta l'azione accertativa"*. La medesima sentenza ha pure specificato che: - non si poteva fare *"applicazione, come richiesto dal ricorrente, dell'art. 1306, secondo comma, c.c., giacché ... operano le preclusioni proprie del giudicato, con la conseguenza che la mancata impugnazione da parte di uno o di alcuni debitori solidali, soccombenti in un rapporto obbligatorio scindibile, quale è quello derivante dalla solidarietà, determina il passaggio in giudicato della sentenza nei loro confronti"*; - la dedotta questione del litisconsorzio *"non è comunque proponibile in sede di giudizio di ottemperanza"*.





Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 7/2021

riguardando essa fasi trascorse del processo relativo all'impugnazione dell'avviso di rettifica dell'avviso di accertamento".

2.1. Sempre in sede preliminare, occorre prendere in esame la "segnalazione" palesata al Collegio con la memoria datata 18 aprile 2021 "con intento di collaborazione al fine di offrire occasione di valutazione sulla ricorrenza eventuale di ragioni di opportunità processuale". Al riguardo, Parte appellante ha osservato la composizione dell'odierno Collegio giudicante e ha rilevato: - che il Presidente fu relatore ed estensore delle sopra citate pronunce n. 8/01/2012, n. 95/01/16 e n. 46/01/2020; - che il Terzo componente fu parte dei Collegi che deliberarono le pronunce n. 8/01/2012 e n. 95/01/16; che la Giudice relatore fu componente del Collegio che decise la causa di ottemperanza conclusasi con la sentenza n. 46/01/2020. Il che, a detta della Parte, "può forse essere valutato ... come imprevedibile anticipazione sulle questioni di cui al corrente giudizio di appello".

2.2. La "segnalazione" è priva di pregio.

2.3. L'obbligo del giudice di astenersi, previsto dall'art. 51, primo comma, n. 4, c.p.c., si riferisce ai casi in cui egli abbia "conosciuto del merito della causa in un altro grado dello stesso processo", posto che la norma è volta ad "assicurare la necessaria alterità del giudice chiamato a decidere, in sede di impugnazione, sulla medesima *res iudicanda* in un unico processo". Ne consegue che tale obbligo "non può essere inteso nel senso di operare in un nuovo e distinto procedimento, ancorché riguardante le stesse parti e pur se implicante la risoluzione di identiche questioni" (Cass. civ., Sez. II, 5.6.2019, n. 15268; id., Sez. I, 29.9.2017, n. 22930; id., Sez. II, 10.2.2015, n. 2593; id., Sez. lav., 23.2.2006, n. 4024).

Tornando ora ai fatti di causa, si deve osservare che le precedenti pronunce invocate da Parte appellante rappresentano ciascuna la conclusione di un processo autonomo per atti impugnati, *petitum*, *causa petendi* e ambito di cognizione, sicché per alcuna di esse viene in rilievo "un altro grado dello stesso processo". E irrilevante rimane pertanto qualche antecedente statuizione su questioni analoghe a quelle qui poste.

2.4. Per le stesse ragioni (l'autonomia dei processi, la diversità degli atti impugnati, dei *petitum*, delle *causae petendi* e degli ambiti di cognizione) non sussistono neppure quelle "gravi ragioni di convenienza" di cui al secondo comma dell'art. 51 c.p.c. che impongono a ciascun componente di questo Collegio di astenersi dalla conoscenza e dalla decisione della presente vicenda.



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 7/2021

3. Il Collegio può ora passare all'esame del merito dell'appello.

4.1. Con il primo motivo Parte appellante domanda l'estensione a sé del giudicato favorevole sul punto "prescrizione" di cui alla sentenza della Corte di Cassazione n. 24449 del 2013.

A suo dire, ricorrerebbe un'ipotesi di litisconsorzio necessario in base ai principi dettati dalla Corte di Cassazione con la sentenza a Sezioni Unite 18.1.2007, n. 1052, perché: -a) l'atto impositivo era unitario coinvolgendo nell'unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti; -b) il ricorso promosso da uno o più degli obbligati aveva per oggetto la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato; -c) la fattispecie costitutiva dell'obbligazione, risultante dai contenuti concreti dell'atto autoritativo impugnato, era connotata da elementi comuni a una pluralità di soggetti e l'impugnazione proposta da uno o più degli obbligati ha investito direttamente tutti gli elementi. Egli richiama poi la pronuncia della Corte di Cassazione, Sez. V, 26.1.2021, n. 1587, secondo cui "l'esistenza del giudicato esterno è, a prescindere dalla posizione assunta in giudizio dalle parti, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo ... trattandosi di un elemento che può essere assimilato agli elementi normativi astratti, essendo destinato a fissare la regola del caso concreto; sicché, il suo accertamento non costituisce patrimonio esclusivo delle parti, ma, mirando ad evitare la formazione di giudicati contrastanti, conformemente al principio del *ne bis in idem*, corrisponde ad un preciso interesse pubblico, sotteso alla funzione primaria del processo e consistente nell'eliminazione dell'incertezza delle situazioni giuridiche, attraverso la stabilità della decisione".

Ed ancora, assume che non vi sarebbe un giudicato vincolante e ostativo all'estensione di quello successivo scaturito dalla pronuncia della Cassazione n. 24449 del 2013 relativa alla prescrizione dei diritti doganali nei confronti della Società co-obbligata, perché egli, nel precedente processo, non aveva opposto l'eccezione di prescrizione ma esclusivamente la violazione dell'art. 7 dello Statuto del contribuente e l'irresponsabilità dell'amministratore che agiva nell'interesse della società.

4.2. Il motivo è infondato.

4.3.1. In primo luogo, si deve rilevare che è statuito nelle citate precedenti pronunce giurisdizionali (ed è pacifico anche per le Parti del presente giudizio) che il ... e la società ... erano co-obbligati legati dal vincolo della responsabilità solidale di cui all'art.



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 7/2021

38 del d.P.R. 23.1.1973, n. 43 (cfr., in termini, Cass. civ., Sez. V, 23.5.2018, n. 12713; id., Sez. VI, 12.4.2017, n. 9433).

Tanto precisato, con riferimento alla dedotta necessità del litisconsorzio, giova rammentare che la nozione di tale istituto trova fondamento nel comma 1 dell'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992 e postula che l'oggetto del ricorso riguardi "inscindibilmente più soggetti" sicché richiede, ai fini della sua applicazione, il presupposto processuale dell'inscindibilità della controversia da individuarsi nell'atto o nel rapporto oggetto della valutazione giudiziale. La Corte di Cassazione ha individuato alcune ipotesi di litisconsorzio necessario e, in particolare, in tema di accertamento in rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e delle associazioni.

Questo meccanismo, invece, non è previsto quando vi è una pluralità di soggetti parimenti responsabili: in questi casi si pone una questione di solidarietà passiva che esclude la configurabilità del litisconsorzio necessario (cfr., ex multis, con riferimento a varie fattispecie di solidarietà passiva, Cass. civ., Sez. V, 23.11.2020, n. 26548; id., Sez. V, 24.1.2018, n. 1698; id., Sez. V, 19.7.2017, n. 17783; id., Sez. V, 12.11.2014, n. 24098).

Del resto, proprio con la pronuncia a Sezioni Unite n. 1052 del 18.1.2007 (citata a questo proposito impropriamente dalla Parte), la Corte di Cassazione ha affermato che la sopra menzionata disposizione di cui al comma 1 dell'art. 14 "si muove in una prospettiva diversa da quella nella quale si collocano le regole relative all'obbligazione solidale, obbligazione la cui (eventuale) sussistenza non realizza un presupposto per l'applicazione della norma in questione ... l'inscindibilità che determina il litisconsorzio necessario tra i diversi soggetti coinvolti dall'accertamento tributario non nasce dall'essere tali soggetti co-obbligati solidali nel quadro di un rapporto obbligatorio ... la solidarietà, peraltro, più che determinare l'inscindibilità della causa tra più soggetti nel senso inteso dal d.lgs. n. 546 del 1992, art. 14, comma 1, sembra, porre problemi relativi al rapporto tra giudicati".

Ed è stato anche di recente ribadito che "la solidarietà tributaria non determina, sul piano della tutela giurisdizionale, un litisconsorzio necessario tra i condebitori, essendo ciascuno di essi separatamente soggetto ai poteri di accertamento e di riscossione dell'Amministrazione finanziaria, salva la possibilità di riunione dei procedimenti o, in difetto, l'estensione al co-obbligato del giudicato più favorevole formatosi nei confronti dell'altro, ai sensi dell'art. 1306 c.c." (Cass. civ., Sez. V, 10.3.2021, n. 6617), con i limiti che vengono ora specificati.



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 7/2021

4.3.2. In secondo luogo, difatti, occorre osservare che discutendosi qui di solidarietà tributaria passiva, resta fermo il disposto dell'art. 1306 c.c. il cui primo comma è applicazione del principio generale sancito dall'art. 2909 c.c. in base al quale gli effetti del giudicato si producono solamente tra le parti, i loro eredi o aventi causa, mentre il secondo comma deroga, invece, ai limiti soggettivi del giudicato e consente al condebitore inerte di opporre al creditore la sentenza favorevole formatasi nel giudizio tra quest'ultimo e un altro condebitore (*ex multis*, da ultimo, Cass. civ., Sez. V, 10.3.2021, n. 6617).

Ma tale regola opera soltanto se non si è già formato un altro giudicato.

Pertanto, nel caso in cui il co-obbligato non sia rimasto inerte, ma abbia a propria volta promosso un giudizio e questo si sia concluso in modo a lui sfavorevole con decisione passata in giudicato (per non essere stata impugnata dall'interessato), il medesimo co-obbligato non può invocare a proprio vantaggio una diversa successiva pronuncia emessa nei riguardi di un altro debitore in solido (*ex multis*, da ultimo, Cass. civ., Sez. V, 16.2.2021, n. 4008; id., Sez. V, 25.2.2020, n. 4989). Più precisamente: "nell'ambito della solidarietà tributaria ... fermo restando il principio generale di cui all'art. 1306 c.c., comma 1, secondo cui la sentenza non fa stato nei confronti dei debitori in solido che non abbiano partecipato al giudizio, opera, tuttavia ... il limite apportato a questo principio generale dall'art. 1306 c.c., comma 2, in forza del quale il debitore che non abbia partecipato al giudizio può opporre la sentenza a lui favorevole al creditore, salvo che essa sia fondata su ragioni personali al condebitore nei cui confronti è stata emessa. Tale regola di estensione soggettiva del giudicato trova, anzi, in materia tributaria, argomento ulteriore nella intrinseca unitarietà della funzione amministrativa di accertamento impositivo. E può dirsi inoperante ... solo quando nei confronti dello stesso co-obbligato, rimasto estraneo al giudizio definitosi con il giudicato favorevole, si sia formato un altro giudicato di segno diverso; atteso che, in tal caso, l'estensione *ultra partes* degli effetti favorevoli del giudicato trova ostacolo invalicabile nella preclusione ormai maturatasi con l'avvenuta definitività della sua specifica posizione" (Cass. civ., Sez. V, 19.8.2020, n. 17359). Per cui, in definitiva, un giudicato a sé sfavorevole preclude a un co-obbligato di avvalersi di una successiva sentenza favorevole emessa nei confronti di un altro co-obbligato, e ciò "in forza dell'art. 324 c.p.c., [poiché] il giudicato stacca il rapporto tra contribuente e Fisco dalla propria causa originaria - che in caso di rapporto solidale involgeva anche il co-obbligato -



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 7/2021

integrando una causa nuova, autonoma, riguardante esclusivamente la parte a cui la decisione definitiva si riferisce” (Cass. civ., Sez. V, 9.3.2021, n. 6411).

Ciò comporta che se è vero che la pronuncia della Cassazione n. 24449 del 2013, accertando la prescrizione dell’azione accertativa per il periodo febbraio-23 novembre 1998, ha annullato *in parte qua* l’atto impositivo, è anche vero che di tale annullamento non può giovare l’Appellante perché attualmente il titolo della pretesa dell’Ufficio nei suoi confronti non è più identificabile nell’atto impositivo originario bensì nella statuizione contenuta nella sentenza di questa Commissione n. 8/01/12, costituente titolo giudiziale ai sensi dell’art. 2953 c.c.

4.3.3. Infine, quanto all’ultimo aspetto, il Collegio reputa non meritevole di accoglimento la tesi dell’Appellante volta a sostenere che con la sentenza n. 8/01/12 nei suoi confronti non si sarebbe formato alcun giudicato contrario non avendo in quel giudizio egli opposto l’eccezione di prescrizione (dedotta solo da _____ ia), per cui “*non può dirsi che vi sia un giudicato contrario al _____ sul medesimo punto, ovvero, la prescrizione*”. Argomento, questo, particolarmente rinforzato con la memoria datata 18 aprile 2021.

Tale ragionamento non può essere condiviso perché:

- in punto di fatto, nel giudizio di Primo Grado anch’egli, quale ex amministratore, aveva impugnato l’atto di rettifica dell’accertamento che era stato impugnato dalla Società, e tutti i motivi dedotti con i distinti ricorsi sono stati riuniti, esaminati e decisi con un’unica pronuncia;

- in punto di diritto, perché il giudicato sostanziale - ai sensi dell’art. 2909 c.c. quale riflesso di quello formale ex art. 324 c.p.c. - si forma con riferimento al “dedotto” e al “deducibile”, ovvero alle questioni di fatto e di diritto fatte valere in via di azione o di eccezione e alle questioni che ne costituiscono i presupposti logici e indefettibili.

Il giudicato sostanziale si forma, dunque, su tutto ciò che ha costituito oggetto della decisione, comprese le questioni e gli accertamenti che rappresentano le premesse necessarie e il fondamento logico-giuridico ineludibile della pronuncia, e che si ricollegano, quindi, in modo indissolubile alla decisione formandone l’indispensabile presupposto (cfr., *ex multis*, Cass. civ., Sez. III, 26.2.2019, n. 5486). Il giudicato sostanziale riguarda non solo le ragioni giuridiche e di fatto esercitate in giudizio ma anche tutte le possibili questioni che, “sebbene non dedotte specificamente, costituiscono precedenti logici, essenziali e necessari della pronuncia” (Cass. civ., Sez. lav., 30.10.2017, n. 25745).



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 7/2021

Per cui, tornando alla vicenda di causa, occorre osservare che i giudizi promossi dalle due parti interessate () avevano per oggetto il medesimo provvedimento nonché il medesimo presupposto rapporto giuridico, che l'accertamento negativo (con la sentenza n. 8/01/12) sull'eccezione di prescrizione (sebbene sollevata solo dalla Società) ha inciso su di un punto decisivo comune - fattualmente e giuridicamente - a entrambe le cause (ossia la sussistenza del potere dell'Ufficio) e che, sebbene tale motivo non fosse stato specificamente dedotto dal legale rappresentante, la relativa decisione ha costituito l'indispensabile premessa logica a tutte le statuizioni contenute nella sentenza comprese quelle sui motivi dedotti specificamente dal

4.4. Il primo motivo deve essere, pertanto, respinto.

5.1. Con il secondo motivo Parte appellante lamenta che l'odierno assetto giudiziale lascerebbe *"nel mondo giuridico un conflitto di giudicati sulla stessa vicenda"* e che i principi dettati della Corte di Cassazione indicano che tale evenienza non deve realizzarsi. Ricorda che in presenza di *"più giudicati contrastanti"*, per stabilire quale prevalga occorre far riferimento al *"criterio temporale, occorre, cioè, dare prevalenza all'ultimo intervenuto cronologicamente"*. Ne conseguirebbe, quindi, che come sono stati dichiarati prescritti i dazi verso Chiquita Italia la stessa prescrizione spetterebbe al Cortesi che, quale amministratore dell'epoca dei fatti, aveva eseguito le contestate operazioni doganali per conto della Società. Argomento, questo, particolarmente rinforzato con la nota di udienza datata 16 maggio 2021.

5.2. Il motivo è infondato, perché nella vicenda qui all'esame non sussistono due giudicati contrastanti.

5.3. Omette di rilevare l'Appellante che nei suoi confronti non sussiste una seconda sentenza rispetto alla n. 8/01/12 e posteriore a essa, passata in giudicato, resa non solo sullo stesso rapporto ma anche tra le medesime parti. Difatti, egli non è stato parte del secondo giudizio invocato, ossia di quello in Cassazione (cfr., in termini, Cass. civ., Sez. V, 19.10.2018, n. 26437; id., Sez. III, 22.9.2016, n. 18617).

5.4. Anche il secondo motivo deve essere, pertanto, respinto.

6.1. Con il terzo motivo, formulato in via subordinata, Parte appellante ha ripresentato l'eccezione di decadenza dell'Amministrazione dal potere di emettere il ruolo. Afferma al riguardo che *"il ruolo formato nel 2017"* è stato *"notificato nel 2018 e in riferimento a sentenza del 20.2.2012"* quando, ai sensi dell'art. 25, primo comma, lett. c), del d.P.R. n. 602 del 1972





Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 7/2021

il Concessionario deve notificare la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al co-obbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, "entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti d'ufficio". *"Pur considerando, anche, il termine (all'epoca vigente) di impugnazione della sentenza alla base del ruolo, l'iscrizione è stata in ogni caso tardiva"* perché la notificazione della cartella di pagamento *sub iudice* "è avvenuta, pertanto, ben quattro anni più tardi".

6.2. Su questo punto l'Amministrazione ha specificato che in base a quanto stabilito per [redacted] dal Giudice di legittimità con la più volte citata sentenza n. 24449 del 2013, nonché a seguito del passaggio in giudicato per l'attuale appellante della decisione di questa Commissione n. 8/01/12, *"risultava necessario aggiornare la posizione contabile delle parti"*. È stato allora sentita la Direzione Regionale del Lazio la quale ha comunicato che *"un eventuale provvedimento di annullamento dell'iscrizione a ruolo a favore di [redacted] con mantenimento del ruolo esistente in capo all'obbligato [redacted] non era possibile e che era invece "necessario effettuare lo sgravio parziale della partita di ruolo accesa nei confronti di [redacted] e del co-obbligato I [redacted] per euro 4.296.468,92 fino a concorrenza dell'importo effettivamente da rimborsare - pari a euro 3.259.696,07 - e, contemporaneamente, procedere alla re-iscrizione a carico dei co-obbligati nei cui confronti non risultava estensibile l'effetto della sentenza resa dalla Cassazione"*. Pertanto, con provvedimento del 30.8.2017 è stato disposto lo sgravio della cartella di pagamento n. 09720050199764668, che aveva iscritto a ruolo gli importi conseguenti all'avviso di rettifica n. 1430/2004, e con nuovo ruolo n. 3886 del 10.10.2017 si è provveduto a re-iscrivere quanto dovuto dal co-obbligato solidale [redacted]. Da qui l'emissione della cartella impugnata in Primo grado del presente giudizio.

In definitiva, tali *"operazioni meramente contabili si sono rese indispensabile al fine di ottemperare alla sentenza della Suprema Corte n. 24449 del 2013"* e *"il ruolo non è quindi stato formato nel 2017 ma nel 2005 ed è stato semplicemente riscritto in quella data aggiornandolo agli importi realmente dovuti in quel momento dai co-obbligati"* (doc. nn. 16 e 17 del fascicolo di Primo Grado dell'Ufficio).

6.3. Tanto precisato in via fattuale, il motivo è infondato perché la cartella di pagamento notificata il 5 giugno 2018 e impugnata dal sig. [redacted] menziona espressamente a pag. 5, nella



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 7/2021

sezione “*Dettaglio degli importi dovuti fornito dall’Ente che ha emesso il ruolo*”, la “*sentenza di condanna n. 8/01/12 notificata il 17/4/2012*”.

E la riscossione di un credito tributario fondato su una sentenza passata in giudicato non soggiace più al termine decadenziale biennale invocato dal Contribuente ma al termine di prescrizione decennale di cui all’art. 2953 c.c. in quanto, attualmente, il titolo della pretesa tributaria dell’Amministrazione nei confronti dell’Appellante è non più l’atto di rettifica dell’accertamento dell’ottobre 2004 ma la sentenza di questa Commissione n. 8/01/12.

Conformemente, costituisce oramai principio consolidato che la riscossione di un credito tributario fondato su una sentenza passata in giudicato non soggiace al termine di decadenza per l’esecuzione del presupposto atto amministrativo ma al termine di prescrizione decennale di cui all’art. 2953 c.c., in quanto il titolo della pretesa tributaria cessa di essere l’atto e diventa la sentenza che, pronunciando sul rapporto, ne ha valutato la legittimità. Principio rafforzato con la precisazione che la prescrizione decennale da *actio iudicati* decorre non dal giorno in cui sia possibile l’esecuzione della sentenza, né da quello della sua pubblicazione, ma dal momento del suo passaggio in giudicato (Cass. civ., Sez. Unite, 17.11.2016, n. 23397; id., Sez. V, 5.9.2019, n. 22221).

6.4. Pure il terzo motivo deve essere, pertanto, respinto.

7. In conclusione, l’appello deve essere dichiarato infondato e, per l’effetto, respinto. Ne consegue che trova conferma la sentenza di Primo Grado appellata integrata con la presente motivazione.

8. Le spese di lite, vista la particolare peculiarità e complessità della fattispecie, possono rimanere interamente compensate fra le parti.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria di Secondo Grado di Trento, Sezione I,
respinge l’appello di

Spese interamente compensate fra le parti.

Così deciso in Trento nella camera di consiglio del 7 giugno 2021.

La Giudice estensore
dott.ssa Alma Chiettoni



Il Presidente

dott. Corrado Pasqucci