# Sentenza del 04/06/2020 n. 10573 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

FATTI DI CAUSA

1. La Commissione tributaria regionale della Lombardia accoglieva l'appello proposto da Equitalia Nord avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano, che aveva accolto il ricorso proposto dalla F. s.p.a. contro la cartella di pagamento emessa da Equitalia, per l'anno 2000, notificata 1'8-7-2006, per la somma di euro 16.322,70. In particolare, il giudice di prime cure rilevava che Equitalia Esatri non aveva prodotto in originale la documentazione attinente alla regolarità della notifica della cartella di pagamento. Il giudice di appello, invece, rilevava che la società non aveva proposto querela di falso avverso la relata di notificazione, prodotta in fotocopia, da cui risultava "trasferita ignorasi dove", trattandosi di irreperibilità assoluta, con applicazione dell'art. 60, primo comma, lettera e), del d.p.r. 600/1973, non essendo dunque necessaria la spedizione dell'avviso dell'avvenuto deposito mediante raccomandata con avviso di ricevimento.

Pertanto, era inammissibile, in quanto tardivo, il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado.

2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione la società, depositando anche memoria scritta.

3. Resiste con controricorso Equitalia Nord s.p.a.

4. L'Agenzia delle entrate si è costituita al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di impugnazione la società deduce la "violazione e falsa applicazione degli artt. 2700 c.c., e 221 e ss. c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3", in quanto il giudice di appello erroneamente ha accolto il gravame della Agenzia delle entrate, dichiarando conseguentemente inammissibile il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado, per tardività, in quanto la società non ha proposto querela di falso nei confronti della relata di notifica della cartella impugnata in cui il portalettere ha attestato il trasferimento della società "ignorasi dove". Tuttavia, il giudizio di querela di falso può essere instaurato solo se il documento oggetto di contestazione è stato prodotto in originale. L'Equitalia, invece, nonostante l'ordine di esibizione del documento in originale non ha adempiuto a tale incombente. La società ha presentato il ricorso di primo grado notificato in data 28-12-2009, depositato il 13-1-2010, dopo che aveva

ricevuto il 30-10-2009 la proposta di compensare il suo credito di euro 1.060, quale rimborso, con il debito verso l'Amministrazione finanziaria di euro 16.322,70, portato dalla cartella asseritamente notificata 1'8-7-2006.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta "l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, consistito nella insufficienza ed inefficacia della documentazione costituita dalla relata di notifica della cartella impugnata prodotta in atti dall'agente della riscossione, in relazione all'art. 360 c.p.c. n. 5", in quanto il giudice di appello ha omesso di esaminare la insufficienza ed inefficacia della relata di notifica depositata in atti in mera fotocopia e contestate nelle sue risultanze dalla contribuente. Inoltre, non risulta che l'agente notificatore abbia raccolto informazioni sul luogo a mezzo di residenti nel fabbricato o del portiere ovvero in virtù di una attività di ricerca che abbia dato prova della irreperibilità assoluta affermata.

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.", in quanto la Equitalia si è limitata a produrre in giudizio una mera fotocopia della relata di notifica, non adempimento all'onere della prove su di essa gravante.

4. Con il quarto motivo di impugnazione, in via residuale e subordinata, la ricorrente deduce "l'omesso esame circa un secondo fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, consistito nella irreperibilità assoluta della contribuente, in relazione all'art. 360 c.p.c. n. 5", in quanto la cartella impugnata è stata notificata presso l'indirizzo di Milano, Via xxxxxx, invece che in Milano, Via xxxxxxxx/B, quindi presso un indirizzo errato, sicché non è stata mai eseguita.

5.1 motivi primo, secondo e terzo, che vanno esaminati congiuntamente per ragioni di connessione, sono fondati.

5.2. Invero, trattasi di notificazione della cartella effettuata nei confronti della società, risultata irreperibile all'agente postale, con applicazione, quindi, dell'art. 26 comma 3, d.p.r. 602/1973, nella formulazione all'epoca vigente (ora comma 4).

5.3. Va chiarito che l'art. 26 comma 4 (all'epoca comma 3) del d.P.R. 602/1973, relativo alla notificazione delle cartelle di pagamento, dispone sul punto che "nei casi previsti dall'art. 140 del codice di procedura civile, la notificazione della cartella di pagamento si effettua con le modalità stabilite dall'art. 60 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 e si ha per eseguita nel giorno successivo a quello in cui l'avviso del deposito è affisso nell'albo del Comune".

L'art. 60 comma 1 del dpr 600 del 1973 dispone che "La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli artt. 137 e ss. del codice di procedura civile".

L'art. 60 comma 1 lettera e del dpr n. 600 del 1973, relativo alle notificazioni 1/4 degli avvisi di accertamento, in caso di "assoluta" irreperibilità, prevede che "quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del

deposito prescritto dall'art. 140 del codice di procedura civile, in busta chiusa e sigillata, si affigge nell'albo del comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione".

Per il caso, invece, della "temporanea" o "relativa" irreperibilità, l'avviso di accertamento è notificato ai sensi dell'art. 140 c.p.c. (art. 60, comma 1) "La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile").

5.4. Tuttavia, con riferimento all'art. 140 c.p.c., la Corte Costituzionale (con sentenza 14 gennaio 2010, n. 3) ha ritenuto che è costituzionalmente illegittimo, per violazione degli art. 3 e 24 cost., l'art. 140 del codice di procedura civile nella parte in cui prevede che la notifica si perfeziona, per il destinatario, con la spedizione della raccomandata informativa, anziché con il ricevimento della stessa o, comunque, decorsi dieci giorni dalla relativa spedizione. Pertanto, per la Corte la disposizione denunciata, così come interpretata dal diritto vivente, facendo decorrere i termini per la tutela in giudizio del destinatario da un momento anteriore alla concreta conoscibilità dell'atto a lui notificato, viola i parametri costituzionali invocati dal rimettente, per il non ragionevole bilanciamento tra gli interessi del notificante, su cui ormai non gravano più i rischi connessi ai tempi del procedimento notificatorio, e quelli del destinatario, in una materia nella quale, invece, le garanzie di difesa e di tutela del contraddittorio devono essere improntate a canoni di effettività e di parità, e per l'ingiustificata disparità di trattamento rispetto alla fattispecie, normativamente assimilabile, della notificazione di atti giudiziari a mezzo posta, disciplinata dall'art. 8 l. n. 890 del 1982, secondo cui la notificazione si ha per eseguita decorsi dieci giorni dalla data di spedizione della lettera raccomandata informativa ovvero dalla data di ritiro del piego, se anteriore (Cass., 4 aprile 2018, n. 8264).

5.5. La Corte Costituzionale (pronuncia del 22 novembre 2012, n. 258), poi, ha ritenuto che è incostituzionale l'art. 26 d.p.r. 29 settembre 1973 n. 602, nella parte in cui stabilisce che la notificazione della cartella di pagamento, nei casi previsti dall'art. 140 c.p.c., si esegue con le modalità stabilite dall'art. 60 d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600, anziché prevedere che, nei casi in cui nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi sia abitazione, ufficio o azienda del destinatario, la notificazione della cartella di pagamento si esegue con le modalità stabilite dall'art. 60, comma 1, alinea e lett. e), d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600.

6. Con riferimento alla asserita necessità di proposizione della querela di falso da parte della contribuente avverso la fotocopia della relata di notificazione della cartella impugnata, avvenuta con la modalità della irreperibilità assoluta, valgono le seguenti considerazioni.

6.1. L'art. 22 comma 4 del d.lgs. 546/1992 prevede, poi, che "unitamente al ricorso ed ai documenti previsti al comma 1, il ricorrente deposita il proprio fascicolo , con l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, se notificato, o i documenti che produce, in originale o fotocopia".

L'art. 22,comma 5, quindi, dispone che "ove sorgano contestazioni il giudice tributario ordina l'esibizione degli originali degli atti e documenti di cui ai precedenti commi".

6.2. Poiché la società ha disconosciuto la conformità all'originale della relata di notifica, tanto che la Commissione tributaria provinciale ne ha ordinato l'esibizione, la Equitalia avrebbe dovuto produrre il documento in originale, al fine di consentire alla ricorrente di proporre querela di falso, il cui giudizio deve necessariamente svolgersi sull'originale (Cass., 30 settembre 2011, n. 19987).

La avvenuta specifica contestazione della fotocopia della relata di notifica, soprattutto in ordine al contenuto "intrinseco" di tale documento, in relazione alla attestazione della sua irreperibilità assoluta all'indirizzo considerato, e l'ordine di esibizione da parte del giudice, risultano dalla motivazione della sentenza della Commissione tributaria provinciale, ove si legge che "alla pubblica udienza di trattazione sono presenti i rappresentanti della ricorrenti ed il funzionario delegato della Direzione Provinciale.... Il Concessionario Equitalia Esatri di Milano benché regolarmente convocato in data 30-11-2010, non è rappresentato in giudizio al fine di produrre la documentazione in originale attinente la regolarità della notifica della cartella di pagamento n. xxxxxxxxxxxxxx data per effettuata l'8.7.2006".

Pertanto, il giudice di appello ha errato nel ritenere provata la circostanza che la società si era trasferita in altra località ("ignorasi dove"), con la conseguenza che la contribuente avrebbe dovuto intraprendere azione giudiziaria per querela di falso.

Al contrario, una volta effettuata la specifica contestazione del documento prodotto in fotocopia, ed in assenza della produzione in originale, tale documentazione non poteva essere utilizzata ai fini della decisione.

7. Inoltre, in caso di irreperibilità "relativa" la notifica si perfeziona con il compimento delle attività stabilite dall'art. 140 c.p.c., occorrendo, oltre al deposito dell'atto nella casa del comune in cui la notificazione deve eseguirsi ed all'affissione dell'avviso di deposito alla porta dell'abitazione o ufficio o azienda del destinatario, anche la comunicazione con raccomandata A.R. dell'avvenuto deposito nella casa comunale dell'atto ed il ricevimento della raccomandata informativa, ovvero il decorso del termine di dieci giorni dalla spedizione della detta raccomandata.

Diversamente, nella ipotesi di irreperibilità "assoluta", relativa al trasferimento del contribuente in un comune diverso da quello in cui il contribuente aveva il domicilio fiscale, la medesima disposizione sopra ricordata richiede, accanto al deposito dell'atto nella casa comunale, l'affissione dell'avviso nell'albo ed il decorso del termine di otto giorni dalla data di affissione.

In caso di notifica di cartella, con il rito degli irreperibili "assoluti" l'art. 26, comma 4 (comma 3 all'epoca dei fatti) d.P.R. 602/1973 dispone che "la notificazione della cartella di pagamento.. .si ha per eseguita nel giorno successivo a quello in cui l'avviso del deposito è affisso nell'albo del Comune".

7.1. L'Agente notificatore, dunque, prima di procedere alla notifica deve effettuare nel Comune del domicilio fiscale del contribuente le ricerche volte a verificare la sussistenza dei presupposti per operare la scelta, tra le due citate possibili opzioni, del procedimento notificatorio, onde accertare che il mancato rinvenimento del destinatario dell'atto sia dovuto ad irreperibilità

relativa ovvero ad irreperibilità assoluta, in quanto nel comune, già sede del domicilio fiscale, il contribuente non ha più né abitazione, né ufficio o azienda e, quindi, mancano dati ed elementi, oggettivamente idonei, per notificare altrimenti l'atto (Cass., 27 luglio 2018, n. 19958).

Tra l'altro, con riferimento alla previa acquisizione di notizie e/o al previo espletamento delle ricerche, va evidenziato che nessuna norma prescrive quali attività devono esattamente essere a tal fine compiute né con quali espressioni verbali ed in quale contesto documentale deve essere espresso il risultato di tali ricerche, purché emerga chiaramente che le ricerche sono state effettuate, che sono attribuibili al messo notificatore e riferibili alla notifica in esame (Cass., 28 settembre 2007, n. 20425).

Peraltro, per questa Corte, in tema di notificazione degli atti impositivi, di effettuare la notifica secondo le modalità previste dall'art. 60, comma 1, lett. e), del d.P.R. n. 600 del 1973 in luogo di quella ex art. 140 c.p.c., il messo notificatore o l'ufficiale giudiziario devono svolgere ricerche volte a verificare l'irreperibilità assoluta del contribuente, ossia che quest'ultimo non abbia più né l'abitazione né l'ufficio o l'azienda nel Comune già sede del proprio domicilio fiscale - nella specie, la S.C., in applicazione del principio, ha cassato la decisione impugnata ritenendo insufficienti, per l'effettuazione della notifica ex art. 60, comma 1, lett. e), del d.P.R. n. 600 del 1973, le generiche informazioni fornite dal custode dello stabile - (Cass., 7 febbraio 2018, n. 2877; Cass., 13 gennaio 2014, n. 24260, con riferimento alla notifica della cartella).

Nella specie, l'agente postale si è limitato ad attestare con formula del tutto generica "trasferitasi ignorasi dove", senza indicare le necessarie indagini svolte per verificare se la contribuente avesse mutato indirizzo nell'ambito della stessa città o si fosse, invece, trasferita altrove. Non si menziona neppure il soggetto da cui sarebbero state acquisite le informazioni in ordine alla mancata conoscenza in loco della ricorrente.

7.2. Inoltre, quanto all'onere della prova di cui all'art. 2697 c.c., per questa Corte, in tema di contenzioso tributario, quando il ricorrente deduca che la tardività del ricorso è dipesa dall'omessa notifica del provvedimento impugnato, in applicazione dei criteri di cui all'art. 2697 cod. civ., non è suo onere fornire la prova negativa dell'omessa notifica, ma incombe alla parte cui sia stato notificato il ricorso, qualora eccepisca l'inosservanza del termine di decadenza di cui all'art. 21 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, provarne il momento di decorrenza producendo copia autentica dell'atto impugnato, corredata dalla relata di notifica (Cass., sez. 5, 24 luglio 2009, n. 17387).

8.11. quarto motivo è assorbito, anche perché articolato solo in via subordinata.

9. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie i motivi primo, secondo e terzo del ricorso; dichiara assorbito il quarto; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria

regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 14 febbraio

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza