Sentenza del 24/06/2021 n. 18061 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. D.B.M. impugnava la comunicazione di avvenuta iscrizione ipotecaria D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 77, ricevuta in data 20.12.2010, assumendo la nullità della notificazione di una delle quattro cartelle di pagamento recante importo per iva relativa alle importazioni, pari ad Euro 3.664.770,92 e la conseguente illegittimità della iscrizione ipotecaria, nonchè la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, per deficit motivazione dell'atto notificato.

La società concessionaria eccepiva la pregiudizialità della causa pendente in appello n. 3372/2010 dinanzi alla CTR della Lombardia relativa alla illegittimità della notifica della medesima cartella, che, nelle more del giudizio si concludeva con sentenza di conferma della pronuncia di primo grado che aveva dichiarato l'incompetenza territoriale della commissione adita.

La CTP di Milano annullava l'atto impugnato senza motivare in ordine alla eccezione di pregiudizialità.

Proposto appello dalla società Equitalia Nord s.p.a. a conferma della prima decisione, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia negava la sussistenza dei presupposti della sospensione del processo, atteso che la questione interessata da entrambi i giudizi, per determinare la sospensione, deve consistere in una qaestio facti ed escludeva la sussistenza di pregiudizialità in quanto le cause, sebbene connesse, non si trovavano in rapporto di pregiudizialità. confermava, in aggiunta, l'illegittimità della notifica della cartella effettuata ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, senza il successivo invio della raccomandata, atteso che l'ente concessionario, in presenza del domicilio fiscale o della residenza nel comune, doveva procedere ai sensi dell'art. 140 c.p.c. e non con la procedura semplificata di cui al cit. art. 60.

Avverso detta sentenza propone ricorso che articola in cinque motivi, la società Equitalia Nord s.p.a per ottenerne la cassazione, al quale replica la contribuente con controricorso.

L'Agenzia delle Entrate - Riscossione ed il D.B. ha depositato memorie illustrative.

Il P.G. ha concluso per la reiezione del ricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

2. Con il primo motivo si lamenta ex art. 360 c.p.c., nn. 4) e 5), l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio e l'omessa pronuncia sull'eccezione di pregiudizialità del giudizio, pendente fra le stesse parti avanti la corte di cassazione (sub rg 14336/12), rispetto alla controversia relativa alla impugnazione della comunicazione di iscrizione ipotecaria per omessa notifica della prodromica cartella già impugnata nell'altro giudizio, sostenendo che la decisione di appello n. 68/35/2011, poi impugnata con ricorso per cassazione, costituisce indispensabile antecedente logico giuridico della presente lite, vertendo sul medesimo rapporto sostanziale.

3. Con la seconda censura, si deduce la violazione ex art. 360 c.p.c., n. 3), dell'art. 295 c.p.c. in rapporto al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 39; per avere i giudici regionali escluso l'applicazione dell'istituto processuale di cui all'art. 295 c.p.c., pur individuando una correlazione e connessione tra le due cause aventi ad oggetto la medesima cartella esattoriale, connessione determinata da una relazione tra rapporti giuridici sostanziali distinti ed autonomi uno dei quali (pregiudiziale) integra la fattispecie dell'altro (dipendente) in modo tale che la decisione sul primo rapporto si riflette necessariamente, condizionandola, sulla decisione del secondo.

4. Con il terzo motivo, si lamenta la violazione, ex art. 360 c.p.c., n. 3), del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, in rapporto con il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma, lett. e),; per avere il decidente affermato che la prova documentale della notifica disposta ai sensi del cit. art. 60 - a causa della irreperibilità assoluta del contribuente, il quale risultava sconosciuto all'indirizzo come " da informazioni assunte in luogo" - non fosse conforme allo schema legale, in quanto il D. B. aveva comunque il domicilio fiscale in Milano, con la conseguenza che non poteva trovare applicazione il disposto di cui all'art. 60 cit. che concerne la diversa ipotesi in cui nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, bensì il disposto dell'art. 140 c.p.c., stante la momentanea assenza del destinatario.

Deduce, al riguardo, che è principio consolidato della giurisprudenza di legittimità che si deve procedere secondo le forme dell'art. 60 cit. quando il messo notificatore non reperisca il contribuente che, dalle notizie acquisite all'atto della notifica, risulti trasferito in luogo sconosciuto; mentre solo nella diversa ipotesi in cui il contribuente risulti momentaneamente assente e risulti conosciuto l'indirizzo e la residenza si deve procedere secondo il disposto dell'art. 140 c.p.c.

5. Il quarto mezzo prospetta la violazione dell'art. 360 c.p., n. 5), per omesso esame dell'eccezione di definitività della pretesa creditoria; per avere il giudicante omesso di esaminare il motivo di gravame con il quale la concessionaria sosteneva la definitività della pretesa tributaria per non avere il contribuente impugnato le due intimazioni di pagamento notificate l'(XXXXX) ed il (XXXXX), documenti prodotti nel giudizio di merito e non vagliati dai giudici di secondo grado.

6. L'ultimo mezzo deduce la violazione, ex art. 360, n. 3), del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 77, anteriforma, intervenuta con il D.L. n. 70 del 2011, art. 7, comma 2, lett. u-bis) che ha introdotto il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 77, comma 2 bis; per avere i giudici regionali ritenuto erroneamente l'invalidità della comunicazione di iscrizione ipotecaria per difetto motivazionale, sul presupposto che, ancor prima dell'intervento legislativo, la giurisprudenza fosse univoca nel pretendere per il provvedimento anzidetto la motivazione, costituendo esso "un atto aggressivo

del patrimonio del contribuente". Rimarca sul punto la concessionaria che la misura di cui al cit. art. 77 costituisce, invece, una misura di garanzia, mezzo di conservazione patrimoniale, che si colloca in un momento antecedente alla espropriazione forzata. Sostenendo, peraltro, che il contribuente non aveva eccepito la nullità della iscrizione ipotecaria, bensì della comunicazione di avvenuta iscrizione ipotecaria alla quale invece era stato pure allegato il dettaglio di addebiti con l'indicazione delle cartelle di pagamento poste a base della ipoteca.

7. Le prime due censure dedotte con il ricorso - in quanto involgenti questioni strettamente correlate - possono essere scrutinate congiuntamente. Esse sono destituite di fondamento.

In ordine alla impugnabilità del provvedimento di sospensione, giova premettere, come già chiarito da questa corte, che "in tema di contenzioso tributario, il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 5, comma 4 - secondo cui non si applicano le disposizioni del codice di procedura civile sui regolamenti di competenza" - non esclude ò la proponibilità del regolamento di competenza avverso i provvedimenti di sospensione del processo ex art. 295 c.p.c., impugnazione senz'altro ammissibile alla stregua del combinato disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2, e dell'art. 42 c.p.c." (Cass. 18100/2013; Cass. N. 11140/2005).

Si rivela preliminare e dirimente il rilievo che la sospensione prevista dall'art. 295 c.p.c. presuppone la pendenza davanti allo stesso o ad altro giudice di una controversia avente ad oggetto questioni pregiudiziali rispetto a quelle dibattute nel giudizio da sospendere, ma oggettivamente diverse da tali ultime questioni; sicchè, ove si verta in ipotesi di identità di questioni in discussione innanzi al giudice del processo del quale si chiede la sospensione ed in altra, diversa sede, detto giudice conserva il potere di pronunciare sul thema decidendum devoluto alla sua cognizione, potendo soltanto configurarsi gli estremi per far luogo o alla riunione dei procedimenti (art. 273 c.p.c.) o ad una declaratoria di litispendenza o di continenza di cause (art. 39 c.p.c.) (Cass. n. 18082/2020; n. 15981/2018; 331/2021; Cass. n. 8831/2002; 10/07/1999, n. 7265; 05/01/1995, n. 874). In ordine ai rapporti tra processi tributari va dunque ribadito che la sospensione necessaria di cui all'art. 295 c.p.c. è applicabile quando risultino pendenti procedimenti legati tra loro da un rapporto di pregiudizialità tale che la definizione dell'uno costituisce indispensabile presupposto logico-giuridico dell'altro, nel senso che l'accertamento dell'antecedente venga postulato con effetto di giudicato, in modo che possa astrattamente configurarsi l'ipotesi di conflitto al giudicato (Cass. n. 21765 del 2017; Cass. n 4485/2016; Cass. n. 25468 del 2015; n. 23323 del 2014; Cass. n. 12520 del 2013; Cass. nn. 2396 e 1865/2012; Cass. n. 18540/2010).

Ciò posto, la circostanza che il primo giudizio prosegua per la decisione sulla ritualità della notifica della cartella, lungi dal giustificare la sospensione del secondo giudizio, ne imponeva la prosecuzione, potendosi e dovendosi semmai, il problema del raccordo tra i due giudizi, porre e risolvere (nei modi predetti, giammai comunque con la sospensione) davanti al giudice del primo.

La sopravvenuta disciplina del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 39, comma 1 bis, quale aggiunto dal D.Lgs. n. 156 del 2015, art. 9, comma 1, lett. o), secondo cui "la commissione tributaria dispone la sospensione del processo in ogni altro caso in cui essa stessa o altra commissione tributaria

deve risolvere una controversia dalla cui decisione dipende la decisione della causa", è entrata in vigore dal 1 gennaio 2016.

Ne consegue che il processo tributario non può essere sospeso in ragione della ritenuta necessità della risoluzione di questioni (diverse da quelle correlate a presentazione di querela di falso, ovvero concernenti lo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio) ravvisate pregiudiziali, da intendersi devolute, di norma, alla cognizione del giudice ordinario o di quello amministrativo, dovendo, invece, il giudice tributario dare, comunque, corso alla definizione della controversia sottoposta al suo esame, previa risoluzione, "incidenter tantum", delle questioni in argomento" (cass. 11140/2005; conf. cass. 12008/2014, che, in motivazione ha specificato che "il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 39, impedisce l'operatività dell'art. 295 c.p.c. nei rapporti tra giudice tributario e giudice civile o amministrativo").

La CTR della Lombardia ha - dunque - correttamente respinto l'istanza di sospensione del processo, in attesa della definizione della decisione della corte in ordine alla sentenza n. 68/35/2011, la quale, per inciso, è stata cassata con rinvio alla CTP di Milano, con sentenza n. 28064 del 17 aprile 2019, decidendo in via incidentale sulla legittimità della cartella.

8. Parimenti infondato è il terzo motivo, assorbito l'ultimo.

Secondo l'interpretazione costante della corte di legittimità (Cass. n. 24260 del 13/11/2014; Cass. n. 16696/2013; Cass. n. 14030/2011;Cass.. n. 3426/2010; Cass. n.. 15856/2009; Cass. n. 7067/2008) con riguardo alla notificazione degli atti di accertamento, il combinato disposto degli artt. 137 e 140 c.p.c., e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. e), prevede che, se il destinatario dell'atto di accertamento è temporaneamente assente dal suo domicilio fiscale e se non è possibile consegnare l'atto per irreperibilità, incapacità o rifiuto delle persone legittimate alla ricezione, cioè nel caso di irreperibilità c.d. "relativa" di cui all'art. 140 c.p.c., la notifica si perfeziona con il compimento delle attività stabilite dall'art. 140 c.p.c., richiamato dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. e. In tal caso debbono essere effettuati il deposito di copia dell'atto nella casa del comune in cui la notificazione deve eseguirsi, l'affissione dell'avviso di deposito alla porta dell'abitazione e dell'ufficio o dell'azienda del destinatario e la comunicazione, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, dell'avvenuto deposito nella casa comunale dell'atto di accertamento; la notifica si ha, poi, per perfezionata al ricevimento della lettera raccomandata informativa o, comunque, con decorso del termine di dieci giorni dalla data di spedizione di tale raccomandata. E' stato ritenuto che le modalità di notificazione dell'atto di accertamento previste dal D.P.R. n. 600 del 1990, art. 60 comma 1, lett. e), sono applicabili, invece, nella diversa ipotesi di "irreperibilità assoluta" del destinatario e per il relativo perfezionamento occorrono il deposito di copia dell'atto di accertamento, da parte del notificatore, nella casa comunale, l'affissione dell'avviso di deposito nell'albo del medesimo comune, il decorso del termine di otto giorni dalla data di affissione nell'albo comunale.

In caso di irreperibilità assoluta del destinatario è impossibile l'invio della raccomandata informativa dell'avvenuto deposito nella casa comunale sicchè, in tal caso, tale ulteriore adempimento, prescritto per il caso di irreperibilità relativa, non è richiesto e la notifica si perfeziona nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione nell'albo comunale.

Dunque la notificazione degli avvisi e degli atti tributari impositivi, nel sistema delineato dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, va effettuata secondo il rito previsto dall'art. 140 c.p.c. quando siano conosciuti la residenza e l'indirizzo del destinatario, ma non si sia potuto eseguire la consegna perchè questi, nella circostanza, non è stato ivi rinvenuto, mentre va effettuata secondo la disciplina di cui all'art. 60 cit., lett. e), quando il messo notificatore non reperisca il contribuente perchè sconosciuto all'indirizzo indicato.

A tale accertamento il messo deve pervenire dopo aver effettuato ricerche nel comune dov'è situato il domicilio fiscale del contribuente, per verificare che questi non abbia mutato indirizzo nell'ambito dello stesso comune. Invero è stato affermato che la disciplina della notificazione dell'accertamento regolata dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, non ricalca quella del codice di procedura civile, essendo ispirata ad un rapporto di soggezione del contribuente al potere impositivo dell'amministrazione finanziaria; ciò implica che in caso di impossibilità di notificazione presso il domicilio fiscale, l'ufficio è tenuto ad effettuare ricerche nel comune dove è situato il domicilio fiscale del contribuente, per verificare che il suddetto trasferimento non si sia risolto in un mero mutamento di indirizzo nell'ambito dello stesso comune, ma non è tenuto all'espletamento di nuove ulteriori ricerche (cfr. Cass. n. 6765/2019; Cass. n. 6911/2017; n. 25272 del 28/11/2014; Cass. n. 17064 del 26/7/2006; Cass. n. 906 del 25/1/2002; Cass. n. 8071 del 22/2/1995). Da tali considerazioni discende che è illegittima la notificazione degli avvisi e degli atti tributari impositivi effettuata ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. e), laddove il messo notificatore abbia attestato la sola irreperibilità del destinatario senza ulteriore indicazione delle ricerche compiute per verificare che il trasferimento non fosse un mero mutamento di indirizzo all'interno dello stesso comune, dovendosi procedere secondo le modalità di cui all'art. 140 c.p.c. quando non risulti un'irreperibilità assoluta del notificato all'indirizzo conosciuto (cfr. Cass. n. 24260/2014).

Va ribadito, dunque, che il messo notificatore, 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 nè abitazione, nè ufficio o azienda e, quindi, mancano dati ed elementi, oggettivamente idonei, per notificare altrimenti l'atto.

Il messo notificatore o l'ufficiale giudiziario, prima di effettuare la notifica secondo le modalità previste dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. e), in luogo di quella ex art. 140 c.p.c., devono svolgere ricerche volte a verificare che ricorra l'irreperibilità assoluta del contribuente, ossia che quest'ultimo non abbia più nè l'abitazione nè l'ufficio o l'azienda nel comune nel quale aveva il domicilio fiscale (Cass. n. 8755/2018; n. 6765/2019; Cass. n. 3378/2020).

Se l'irreperibilità assoluta risulta poi - come si afferma nelle memorie - dalla raccomandata inviata ex art. 140 c.p.c. (irreperibilità relativa), la notifica va necessariamente ritenuta nulla in quanto non può ritenersi che siano stati effettuati tutti gli adempimenti previsti dall'art. 140 c.p.c. per il perfezionamento del procedimento notificatorio, nè tale omissione è imputabile al destinatario.

La raccomandata, contenente la notizia del deposito presso la casa comunale dell'atto impositivo - atto che come risulta dalla relata non è stato consegnato al contribuente per una sua irreperibilità - in quanto l'ufficiale postale ha apposto sull'avviso di ricevimento la dicitura "sconosciuto" riferita al destinatario, pur essendone rimasta invariata la residenza, come già attestato dal messo notificatore che ne aveva constatato la temporanea assenza affiggendo anche l'avviso alla porta dell'abitazione non è pervenuta senza sua colpa nella sua sfera di conoscibilità(Cass. n. 17970/2019; n. 25985 del 2014).

Ne consegue che è illegittima la notificazione degli avvisi e degli atti tributari impositivi (nella specie, cartella di pagamento) effettuata ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, comma 1, lett. e), laddove il messo notificatore abbia attestato la sola irreperibilità del destinatario nel comune ove è situato il domicilio fiscale del contribuente e spedito la raccomandata informativa ex art. 140 c.p.c., appostando la dicitura " sconosciuto all'indirizzo", senza ulteriore ripresa del processo notificatorio con indicazione delle ricerche compiute per verificare che il trasferimento non sia un mero mutamento di indirizzo all'interno dello stesso comune; dovendosi procedere secondo le modalità di cui all'art. 140 c.p.c. quando non risulti un'irreperibilità assoluta del notificato all'indirizzo conosciuto, la cui attestazione non può essere fornita dalla parte nel corso del giudizio.

Dunque, se la notifica è avvenuta secondo le forme delle irreperibilità relativa, la successiva raccomandata informativa dimostra la sussistenza della irreperibilità assoluta; mentre, se effettuata secondo le forme della irreperibilità assoluta, non risultano effettuate le necessarie ricerche per verificare se il mutamento dell'indirizzo è è avvneuto all'interno del medesimo comune.

9. Il quarto mezzo non merita accoglimento.

Ed invero, in disparte il fatto che le intimazioni di pagamento risultano notificate secondo le forme sopra descritte, senza il rispetto dello schema legale, in tema di contenzioso tributario, l'impugnazione da parte del contribuente di un atto - nella " specie, preavviso di iscrizione ipotecaria - non espressamente indicato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, ma ciò nondimeno avente natura di atto impositivo, rappresenta una facoltà e non un onere, il cui mancato esercizio non preclude la possibilità d'impugnazione dell'atto successivo (Cass. n. 26129/2017; Cass. n. 26129 del 2017; Cass. n. 3775 del 2018; Cass. n. 1230/2020).

Quindi, la natura tassativa dell'elencazione egli atti impugnabili contenuta nel del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, non preclude al contribuente la facoltà di impugnare anche quelli che, esplicitandone le concrete ragioni fattuali e giuridiche, portino a sua conoscenza una ben individuata pretesa tributaria, senza che però il suo mancato esercizio determini la non impugnabilità della medesima pretesa successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dal citato art. 19.

10. In conclusione, il ricorso deve essere respinto, con aggravio di spese.

P.Q.M.

la Corte:

Rigetta il ricorso;

condanna la ricorrente alla refusione delle spese processuali sostenute dal contribuente che liquida in Euro 18.000,00 per compensi, Euro 200,00 per rimborso spese, oltre rimborso forfettario ed accessori come per legge.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, all'udienza tenuta mediante collegamento da remoto, ai sensi del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8-bis, conv. con modif. dalla L. 18 dicembre 2020, n. 176, il 4 maggio 2021.

Depositato in Cancelleria il 24 giugno 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza