Sentenza del 22/04/2022 n. 12832 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

T.B.D. ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia il 28 novembre 2014 n. 6250/34/2014, la quale, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione di avviso di accertamento ed ingiunzione di pagamento per la TARSU/TIA relativa agli anni dal 2005 al 2011, con riferimento ad un locale concessogli in locazione per uso commerciale dal Comune di Busto Arsizio (VA), ha accolto l'appello proposto dalla "ANDREANI TRIBUTI S.r.l.", in proprio ed in qualità di mandataria con rappresentanza del raggruppamento temporaneo di imprese tra la medesima e la "ASSOSERVIZI S.r.l.", operante nella veste di concessionaria della riscossione dei tributi locali per il Comune di Busto Arsizio (VA), nei confronti del medesimo avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Varese il 18 giugno 2013 n. 112/05/2013, con compensazione delle spese giudiziali. Il giudice di appello ha riformato la decisione di prime cure sul presupposto della regolare notifica dell'avviso di accertamento presso il luogo di residenza del contribuente. Il ricorso è affidato a tre motivi. La "ANDREANI TRIBUTI S.r.l.", nella qualità e nella veste predette, si è costituita con controricorso. Con conclusioni scritte, il P.M. ha chiesto l'accoglimento del ricorso. La controricorrente ha depositato memoria.

MOTIVI DI RICORSO. 1. Con il primo motivo, si denuncia violazione o falsa applicazione dell'art. 43 c.c., artt. 138 e 139 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente ritenuto che la notifica dell'avviso di accertamento prodromico all'ingiunzione di pagamento fosse stata ricevuta presso la residenza del contribuente.

2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione o falsa applicazione dell'art. 159 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente ritenuto la definitività dell'avviso di accertamento per mancata impugnazione.

3. Con il terzo motivo, si denuncia violazione o falsa applicazione del R.D. 14 aprile 1910, n. 639, art. 2, della L. 28 dicembre 1995, n. 549, art. 1, comma 87, e della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 21-septies in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non aver rilevato la nullità dell'ingiunzione di pagamento a causa della riproduzione fotostatica della firma del legale rappresentante - e non anche del funzionario responsabile - della concessionaria della riscossione.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo è fondato, derivandone l'assorbimento dei restanti motivi.

1.1 Secondo la prospettazione del ricorrente, l'avviso di accertamento - prodromico all'ingiunzione di pagamento sarebbe stato notificato in luogo diverso (in (---)) dalla residenza (in (---)) e dal domicilio (in (---)) e sarebbe stato ricevuto da persona ignota al destinatario (tale Tu.). Per cui, tale notifica sarebbe affetta da nullità, essendo stata eseguita presso un luogo privo di qualsiasi collegamento con la residenza, il domicilio o la dimora del contribuente.

1.2 Va premesso che la lettera raccomandata A.R. a mezzo della quale l'avviso di accertamento era stato notificato a T.B.D. era stata indirizzata a quest'ultimo presso il locale concesso in locazione per uso commerciale dal Comune di Busto Arsizio (VA) - lo stesso soggetto a tassazione per gli anni di riferimento - ed ubicato nel medesimo Comune alla Via (---), ove il destinatario esercitava l'attività di bar, caffè e pasticceria.

1.3 In linea generale, la notificazione degli atti impositivi, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, comma 1, lett. a, (in tema di imposte dirette, ma richiamato dalle norme attinenti alla notificazione degli atti impositivi relative agli altri tributi) è eseguita dai messi comunali o dai messi autorizzati dall'ufficio finanziario secondo le norme stabilite dagli artt. 137 ss. c.p.c., ivi comprese, quindi, in mancanza di espressa esclusione, le modalità di cui all'art. 149 c.p.c. per la notificazione a mezzo del servizio postale. Si applicheranno, in questo caso, le norme specifiche dettate dalla L. 20 novembre 1982, n. 890, artt. 7 e 8 con piena equiparazione del messo comunale o del messo autorizzato dall'ufficio finanziario all'ufficiale giudiziario (per tale equivalenza, tra le tante: Cass., Sez. 5. 13 luglio 2016, n. 14273; Cass., Sez. 5, 26 settembre 2018, n. 22854; Cass., Sez. 5, 16 marzo 2018, nn. 6497 e 6498; Cass., Sez. 5, 11 marzo 2020, n. 6855; Cass., Sez. 5, 17 giugno 2021, n. 17368).

Nel caso in cui l'atto impositivo sia notificato a mezzo del servizio postale direttamente dall'ufficio finanziario ai sensi della L. 20 novembre 1982, n. 890, art. 14 si applicheranno le norme concernenti il servizio postale ordinario per la consegna dei plichi raccomandati, e non quelle di cui alla suddetta legge concernenti esclusivamente la notifica eseguita dall'ufficiale giudiziario ex art. 149 c.p.c., sicchè non va redatta alcuna relata di notifica o annotazione specifica sull'avviso di ricevimento in ordine alla persona cui è stato consegnato il plico, e l'atto pervenuto all'indirizzo del destinatario deve ritenersi ritualmente consegnato a quest'ultimo, senza necessità dell'invio della raccomandata al destinatario, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c., la quale opera per effetto dell'arrivo della dichiarazione nel luogo di destinazione ed è superabile solo se il destinatario provi di essersi trovato, senza sua colpa, nell'impossibilità di prenderne cognizione (tra le tante: Cass., Sez. 5, 6 giugno 2012, n. 9111; Cass., Sez. 5, 12 gennaio 2012, n. 270; Cass., Sez. 5, 6 giugno 2012, n. 9111; 12081; Cass., Sez. 5, 15 luglio 2016, n. 14501; Cass., Sez. 5, 22 dicembre 2017, n. 30824; Cass., Sez. 6-5, 17 maggio 2018, n. Cass., Sez. 5, 28 dicembre 2018, n. 33563; Cass., Sez. 5, 29 agosto 2019, n. 21815; Cass., Sez. 5, 28 maggio 2020, n. 10131; Cass., Sez. 5, 13 agosto 2020, n. 16992; Cass., Sez. 6-5, 29 ottobre 2020, n. 23828; Cass., Sez. 5, 25 febbraio 2021, n. 5154; Cass. Sez. 5, 17 marzo 2021, n. 7464; Cass., Sez. 5, 22 giugno 2021, n. 17712).

Con dette pronunce si è, infatti, statuito che in tema di notificazioni a mezzo posta, la disciplina relativa alla raccomandata con avviso di ricevimento, mediante la quale può essere notificato l'avviso di liquidazione o di accertamento senza intermediazione dell'ufficiale giudiziario, è quella

dettata dalle disposizioni concernenti il servizio postale ordinario per la consegna dei plichi raccomandati (in quanto le disposizioni di cui alla L. 20 novembre 1982, n. 890, attengono esclusivamente alla notifica eseguita dall'ufficiale giudiziario ex art. 140 c.p.c.), ed, in particolare, per quello che qui interessa, quella dettata dal D.P.R. 29 maggio 1982, n. 655, il cui art. 40, prevede, per le raccomandate che non abbiano potuto essere recapitate, un periodo di giacenza negli uffici di destinazione di trenta giorni, stabilendo, altresì, che "deve essere dato avviso della giacenza di oggetti raccomandati od assicurati, che non abbiano potuto essere distribuiti, ai destinatari ed ai mittenti, se identificabili".

1.4 Questa Corte ha già avuto occasione di chiarire che all'impresa individuale non può essere riconosciuta alcuna soggettività, o autonoma imputabilità, diversa da quella del suo imprenditore, in quanto essa si identifica con il suo titolare sia sotto l'aspetto sostanziale sia sotto l'aspetto processuale (Cass., Sez. 5, 30 maggio 2007, n. 12757; Cass., Sez. Lav., 4 agosto 2020, n. 16672; Cass., Sez. 5, 20 luglio 2021, n. 20650; Cass., Sez. 6-4, 7 febbraio 2022, n. 3707). Quindi, nel caso di impresa individuale, l'obbligazione tributaria fa capo alla persona fisica dell'imprenditore, che è il destinatario della pretesa fiscale (Cass., Sez. 5, 17 aprile 2013, n. 9256, la quale ha anche precisato che l'obbligazione tributaria non fa capo neppure alla ditta, che è solo un elemento distintivo dell'impresa).

Da tanto discende immediatamente che - posto che, salvo il caso di consegna in mani proprie, la notificazione degli avvisi di accertamento e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente "deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario" (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, comma 1, lett. c) - nel caso di impresa individuale, poichè il destinatario della pretesa tributaria e, quindi, degli avvisi di accertamento e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è la persona fisica dell'imprenditore, la notificazione di tutti i predetti atti deve essere fatta nel domicilio fiscale della persona fisica dell'imprenditore (Cass., Sez. 5, 20 luglio 2021, n. 20650). La nozione di "domicilio fiscale" per le persone fisiche si rinviene nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 58, comma 2, e art. 59, comma 1, a tenore dei quali, rispettivamente: "Le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato hanno il domicilio fiscale nel Comune nella cui anagrafe sono iscritte"; "L'amministrazione finanziaria può stabilire il domicilio fiscale del soggetto, in deroga alle disposizioni dell'articolo precedente, nel Comune dove il soggetto stesso svolge in modo continuativo la principale attività (...)".

1.5 Analogamente, in materia di notifica di atti giudiziari, questa Corte ha affermato che la citazione di un imprenditore individuale ovvero di un'impresa individuale, identificata con il nome ed il cognome del titolare, ha come destinatario la persona fisica dell'imprenditore stesso e va notificata a quest'ultimo secondo le regole delle notificazioni a persone fisiche ex art. 138 ss. c.p.c., e non già ai sensi dell'art. 145 c.p.c., tenendo presente che l'art. 139 c.p.c. pone un criterio di successione preferenziale solo per quanto riguarda la scelta del Comune (residenza, dimora o domicilio), mentre, una volta individuato questo, è consentita la notifica in alternativa presso la casa di abitazione, la sede dell'impresa o l'ufficio dove esercita l'industria o il commercio (Cass., Sez. 6-2, 26 ottobre 2017, n. 25489; Cass., Sez. 3, 9 aprile 2019, n. 9793 Cass., Sez. 6-2, 12 marzo 2020, n. 7041; Cass., Sez. Lav., 4 agosto 2020, n. 16672).

1.6 Per cui, alla luce di tali principi, la notifica dell'atto impositivo all'imprenditore individuale, che abbia la residenza (cioè, il luogo di dimora abituale) ed il domicilio (cioè, la sede principale dei propri affari ed interessi) in distinti Comuni (come nel caso di specie), deve essere eseguita presso il Comune di residenza, ove si radica l'ubicazione del domicilio fiscale.

1.7 La corretta applicazione di tali norme postula, a monte, l'esatta individuazione della residenza o del domicilio da parte di chi esegua la notifica dell'atto tributario o giudiziario, potendosi dare corso alla sequenza prefissata delle modalità alternative soltanto in caso di materiale impossibilità di consegna presso la dimora abituale del destinatario (per analogo principio in tema di notifica di cartella di pagamento presso la sede di persona giuridica: Cass., Sez. 6-5, 13 gennaio 2021, n. 332).

A tal fine, è sufficiente che la residenza o il domicilio siano individuati mediante l'esatta indicazione della via e del numero civico, essendo irrilevante ogni altra indicazione (Cass., Sez. 5, 17 agosto 2021, n. 22983).

Pertanto, l'erronea individuazione del luogo di residenza o di domicilio del destinatario (anche soltanto per mera inesattezza nell'indicazione del numero civico, come nel caso di specie) impedisce il perfezionamento della notifica, anche nell'ipotesi in cui l'atto sia stato quivi ricevuto da persona diversa, trattandosi di luogo privo di qualsivoglia collegamento con la persona del destinatario. Per cui, in caso di contestazione, è onere del notificante provare che la notifica sia stata eseguita presso la residenza o il domicilio del destinatario.

1.8 Nella specie, la sentenza impugnata non si è uniformata ai principi enunciati, pervenendo all'apodittica conclusione che "la notifica degli atti è avvenuta regolarmente nel luogo di residenza della parte T.", sull'indimostrata premessa che "il contribuente è un inquilino del Comune di Busto Arsizio, quindi lo stesso Ente lo conosce bene e sa bene dove abita". Là dove, a fronte della precisa contestazione del contribuente di essere residente in altro Comune e domiciliato in altro luogo del medesimo Comune, la concessionaria della riscossione aveva l'onere - che non è stato minimamente assolto - di documentare la coincidenza del luogo di notifica dell'avviso di accertamento con il luogo di residenza (o, quanto meno, di domicilio) del destinatario.

1.9 Si rammenta che, in materia di riscossione delle imposte, atteso che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti, con le relative notificazioni, allo scopo di rendere possibile un efficace esercizio del diritto di difesa del destinatario, l'omissione della notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato. Poichè tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta, consentita dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, comma 3, di impugnare solo l'atto consequenziale notificatogli (avviso di mora, cartella di pagamento, avviso di liquidazione), facendo valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto, o di impugnare cumulativamente anche quello presupposto (nell'ordine, cartella di pagamento, avviso di accertamento o avviso di liquidazione) non notificato, facendo valere i vizi che inficiano quest'ultimo, per contestare radicalmente la pretesa tributaria spetterà al giudice di merito, interpretando la domanda, verificare la scelta compiuta dal contribuente, con la conseguenza

che, nel primo caso, dovrà verificare solo la sussistenza o meno del difetto di notifica al fine di pronunciarsi sulla nullità dell'atto consequenziale (con eventuale estinzione della pretesa tributaria a seconda se i termini di decadenza siano o meno decorsi), nel secondo la pronuncia dovrà riguardare l'esistenza, o no, di tale pretesa (tra le tante: Cass., Sez. 5, 18 gennaio 2018, n. 1144; Cass., Sez. Un., 15 aprile 2021, n. 10012). Secondo la giurisprudenza di questa Corte è, dunque, senz'altro consentito al contribuente impugnare una cartella esattoriale al fine esclusivo di far valere la mancata/irrituale notificazione dell'atto impositivo prodromico alla medesima, senza contestualmente aggredire l'atto stesso sotto altri profili di invalidità formale ovvero per la sua infondatezza nel merito, non sussistendo dunque alcun onere processuale della parte ricorrente al riguardo (Cass., Sez. Un., 15 aprile 2021, n. 10012).

1.10 Tale principio può valere anche per la sequenza procedimentale "avviso di accertamento - ingiunzione di pagamento".

Nell'affermare, in tema di riscossione dei tributi locali, la devoluzione alla giurisdizione delle commissioni tributarie della controversia concernente l'impugnazione di un'ingiunzione emessa ai sensi del R.D. 14 aprile 1910, n. 639, le Sezioni Unite di questa Corte hanno sancito che tale ingiunzione non è un atto dell'espropriazione forzata, ma ha la stessa funzione, di atto prodromico dell'esecuzione forzata, che svolge la cartella di pagamento, e deve, pertanto, poter essere impugnata come una cartella di pagamento, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19 (Cass., Sez. Un., 20 maggio 2005, n. 10958). Per cui, a prescindere dalla fondatezza o meno delle questioni di inerito (e cioè dalla verifica della definitività o meno degli atti presupposti), la giurisdizione va assegnata alla commissione tributaria sia per il tipo di atto impugnato (ingiunzione, equiparabile alla cartella) e sia per le ragioni addotte dal contribuente nel suo ricorso (Cass., Sez. Un., 20 maggio 2005, n. 10958).

1.11 Ne consegue che, al pari della cartella, anche l'ingiunzione può essere impugnata soltanto per vizi propri e non anche per vizi attinenti al prodromico avviso di accertamento, che sia stato notificato al contribuente. Al pari della cartella, anche l'ingiunzione postula la preesistenza dell'avviso di accertamento al fine di determinare l'an ed il quantum della pretesa fiscale.

In tal senso, questa Corte ha affermato che l'ingiunzione fiscale, anche dopo l'entrata in vigore (1 gennaio 1990) del D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, che ha generalizzato le modalità di riscossione mediante ruolo, costituisce un atto rivolto a portare la pretesa fiscale a conoscenza del debitore ed a formare il titolo per l'eventuale esecuzione forzata (Cass., Sez. 5, 3 febbraio 2017, n. 2912; Cass., Sez. 5, 18 aprile 2019, n. 10896; Cass., Sez. 5, 23 ottobre 2020, n. 23256; Cass., Sez. 2, 5 dicembre 2020, n. 24757). L'ingiunzione fiscale è espressione del potere di auto-accertamento e di autotutela della pubblica amministrazione, con natura giuridica di atto amministrativo che cumula in sè le caratteristiche del titolo esecutivo e del precetto, legittimando, in caso di mancato pagamento, la riscossione coattiva mediante pignoramento dei beni del debitore. Essa segue il mancato pagamento dell'avviso di accertamento e non lo sostituisce. Una volta divenuto definitivo, l'avviso di accertamento, infatti, il rapporto giuridico tributario deve considerarsi esaurito e non più contestabile, sicchè la successiva ingiunzione fiscale non integra un nuovo atto impositivo, ma un atto liquidatorio (Cass., Sez. 6-5, 24 maggio 2017, n. 13132; Cass., Sez. 5,

18 aprile 2019, n. 10896; Cass., Sez. 6-2, 18 giugno 2020, n. 11794; Cass., Sez. 6-5, 16 febbraio 2021, n. 3952; Cass., Sez. 6-5, 13 gennaio 2022, n. 884).

1.12 Per cui, il giudice di appello può ritenere inammissibile il ricorso del contribuente avverso l'ingiunzione fiscale soltanto dopo aver accertato, dandone conto in motivazione, l'effettiva conoscenza dei prodromici atti di accertamento da parte del medesimo e, quindi, la loro mancata tempestiva opposizione (Cass., Sez. 5, 15 gennaio 2020, n. 565).

1.13 In conclusione, la nullità della notifica del prodromico avviso di accertamento si propaga alla conseguenziale ingiunzione di pagamento, che viene ad esserne irrimediabilmente inficiata (per nullità derivata).

2. Alla stregua delle suesposte argomentazioni, valutandosi la fondatezza del primo motivo e l'assorbimento dei restanti motivi, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 1, u.p., con pronuncia di accoglimento del ricorso originario del contribuente.

3. Le spese del doppio grado del giudizio del merito possono essere compensate tra le parti in ragione dell'andamento del medesimo, mentre le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo e dichiara l'assorbimento dei restanti motivi di ricorso; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario del contribuente; compensa le spese dei giudizi di merito; condanna la controricorrente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità in favore del ricorrente, liquidandole nella misura di Euro 200,00 per esborsi e di Euro 1.400,00 per compensi, oltre a spese forfettarie nella misura del 15% sui compensi e ad altri accessori di legge.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale, il 15 febbraio 2022.

Depositato in Cancelleria il 22 aprile 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza