Sentenza del 05/05/2022 n. 14330 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Hotel T. del Sole S.p.A. propone ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria della Campania aveva respinto l'appello avverso la sentenza n. 485/14/2013 della Commissione Tributaria Provinciale di Napoli in parziale accoglimento del ricorso avverso cartella di pagamento T.I.A., dovuta in favore del Comune di Forio, con riferimento all'anno di imposta 2010.

La Commissione Tributaria Regionale, in particolare, aveva confermato la sentenza di primo grado sul rilievo che la cartella esattoriale era adeguatamente motivata ed era stata emessa, ai sensi del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 72 comma 1, previa iscrizione a ruolo dell'importo del tributo, liquidato sulla base del ruolo dell'anno precedente, e previa notifica di fattura di pagamento nei confronti della contribuente, ritenendo, altresì, la Commissione Tributaria Regionale, infondata l'eccezione relativa alla tardiva formazione del ruolo, essendo stato reso esecutivo in data anteriore alla scadenza prevista dall'art. 72 cit.

La Concessionaria resiste con due controricorsi con il ministero di due distinti difensori, il primo notificato con richiesta in data 20/04/2015 ed il secondo con richiesta in data 21/4/2015; il Comune di Forio si è costituito al solo scopo di partecipare all'udienza di discussione.

La società contribuente ha da ultimo depositato memoria difensiva ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Va preliminarmente dichiarata l'inammissibilità del secondo controricorso (notificato dall'Avvocato Antonio Baccari) in forza del principio giurisprudenziale in base al quale l'art. 366 c.p.c. si applica anche al controricorso, sicchè esso deve essere proposto con un unico atto nel rispetto dei previsti requisiti di contenuto e forma, dovendosi ritenere, quindi, inammissibile la successiva notifica di un nuovo atto, salvo che la notifica di un nuovo controricorso, in pendenza del termine per impugnare, miri a sostituire il precedente atto che sia viziato o sia nulla la sua notificazione, circostanze che non ricorrono, tuttavia, nella fattispecie (cfr. Cass. nn. 4249/2015, 8306/2011; conf. in motiv. Cass. n. 14197/2020).

2.1. Con il primo motivo di ricorso la società ricorrente denuncia violazione di norme di diritto (D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 72, comma 1, L. n. 265 del 1999, art. 10, L. n. 890 del 1982, art. 1) e lamenta che la Commissione Tributaria Regionale avrebbe respinto l'appello pur in mancanza di prove circa la liquidazione dell'importo del tributo TIA sulla base di liquidazione resa dalla

contribuente, oppure del ruolo dell'anno precedente o di regolare accertamento ai sensi del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 71.

2.2. Con il secondo motivo si denuncia violazione di norme di diritto (L. n. 265 del 1999, art. 10, L. n. 890 del 1982, art. 1, L. n. 212 del 2000, art. 7, D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 71) per avere la Commissione Tributaria Regionale ritenuto validamente notificata, prima della cartella impugnata, la fattura di pagamento relativa a imposta TIA 2010, sebbene la notifica fosse stata effettuata a mezzo posta privata.

3.1. Va respinto il primo motivo di ricorso.

3.2. In diritto va evidenziato che il D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 72, comma 1, in tema di tassa sui rifiuti, consente ai Comuni di procedere direttamente alla liquidazione della tassa ed alla conseguente iscrizione a ruolo, senza necessità di adottare e notificare un avviso di accertamento, soltanto nei casi in cui la liquidazione avvenga sulla base dei ruoli dell'anno precedente, cioè sulla base di dati ed elementi già acquisiti, e non soggetti ad alcuna modificazione o variazione, in forza pertanto di una operazione puramente automatica.

3.3. Come questa Corte ha già avuto modo di evidenziare, "dall'esame di questa disposizione emerge chiaramente che il presupposto della sua applicazione e, quindi, del riconoscimento ai Comuni di tale facoltà - che costituisce pur sempre, nel panorama normativo, una eccezione, come tale non suscettibile di applicazioni estensive (Cass. n. 19165 del 2004) - risiede nel fatto che i dati relativi all'iscrizione a ruolo dell'anno precedente, utilizzati per la liquidazione, possano considerarsi acquisiti, cioè definitivi, risultando o dalla stessa dichiarazione del contribuente o da un accertamento dell'Ufficio divenuto inoppugnabile. La liquidazione diretta, proprio per il suo carattere di eccezionalità, richiede quindi, da un lato, l'identità dei dati utilizzati con quelli dell'anno precedente, dall'altro la stabilità o definitività degli stessi, nel senso che non devono essere nè incerti nè contestati. L'incertezza del dato utilizzato a seguito della contestazione dell'utente comporta, viceversa, la necessità dell'adozione dell'avviso di accertamento, dovendo l'Amministrazione esplicitare, ai sensi dell'art. 70, le ragioni per cui ha ritenuto di discostarsi dai dati ed elementi indicati nella dichiarazione" (Cass. n. 23582/2009; n. 22248/2015).

3.4. Nella specie, è tuttavia incontestato che il Comune notificò un atto avente natura impositiva (fattura di pagamento), con il quale comunicò alla contribuente una pretesa tributaria ormai definita e come tale impugnabile ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19.

3.5. Questa Corte, sulla base di principi applicabili anche alla TARI, ha più volte affermato che alla fattura, contenente la richiesta della tariffa di igiene ambientale (Tia), come al relativo procedimento di quantificazione e riscossione del prelievo in questione, si devono applicare i principi generali del procedimento tributario di accertamento e di riscossione.

3.6. In particolare, la Corte ha ribadito quanto già espresso (cfr. Cass. n. 17526/2007) e quanto affermato dalla Consulta (sentenza 238/2009), ossia che gli atti con cui il gestore del servizio smaltimento rifiuti solidi urbani richiede al contribuente quanto da lui dovuto a titolo di tariffa di igiene ambientale, anche quando gli stessi dovessero avere la forma di fattura commerciale, non

attengono al corrispettivo di una prestazione liberamente richiesta, ma a un'entrata pubblicistica.

3.7. Ne consegue che, avendo natura di atti impositivi, anche le fatture (o l'avviso di pagamento in questione) debbono rispondere ai requisiti sostanziali propri di questi provvedimenti e possono essere impugnate davanti alle commissioni tributarie, nonostante non siano espressamente ricomprese tra l'elenco degli atti opponibili (nel senso che la relativa impugnazione costituisce per il contribuente una facoltà, e non un onere, il cui mancato esercizio non preclude la possibilità d'impugnazione con l'atto successivo - cfr. Cass. nn. 5966/2015, 16100/2011).

4.1. E' parimenti infondato il secondo motivo di ricorso.

4.2. Come dianzi illustrato, la giurisprudenza di legittimità ha affermato la natura di atto impositivo della fattura commerciale con la quale il gestore del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani richiede al contribuente il pagamento della tariffa di igiene ambientale (T.I.A.).

4.3. Si è ritenuto, infatti, che "gli atti con cui il gestore del servizio smaltimento rifiuti solidi urbani richiede al contribuente quanto da lui dovuto a titolo di tariffa di igiene ambientale (T.I.A.), anche quando assumono la forma di fattura commerciale, non attenendo al corrispettivo di una prestazione liberamente richiesta, ma ad un'entrata sicuramente pubblicistica, hanno natura di atti amministrativi impositivi e debbono perciò rispondere ai requisiti sostanziali previsti dalla legge per tali atti, come del resto ha statuito anche la Corte costituzionale in sede di conferma della legittimità dell'appartenenza delle relative controversie alla giurisdizione tributaria" (cfr. Cass. nn. 11157/2013, 238/2009).

4.4. Ciò posto, è pacifico, e comunque documentalmente provato, che la fattura in oggetto sia stata notificata il 10/9/2010 mediante consegna dell'atto a mezzo operatore privato.

4.5. Il caso di specie attiene alla notifica di atto sostanziale tributario a mezzo di licenziatario privato nel periodo anteriore alla prima, parziale, liberalizzazione operata a mezzo del citato D.Lgs. n. 58 del 2011 ed a quella infine compiutamente attuata con la L. n. 124 del 2017.

4.6. Al riguardo, va evidenziato che il D.Lgs. 22 luglio 1999, n. 261, art. 4, entrato in vigore il 6 agosto 1999, nella sua formulazione originaria, stabiliva al comma 5, che "indipendentemente dai limiti di prezzo e di peso, sono compresi nella riserva di cui al comma 1" al fornitore del servizio universale, Poste Italiane, "gli invii raccomandati attinenti alle procedure amministrative", intendendosi per tali "le procedure riguardanti l'attività della pubblica amministrazione e le gare di evidenza pubblica".

4.7. La norma, dopo altre modifiche sulle quali non occorre soffermarsi, in quanto non incidenti sulla tematica in esame, fu quindi ancora modificata, con decorrenza dal 30 aprile 2011, dal D.Lgs. 31 marzo 2011, n. 58, art. 1, comma 4, per effetto del quale il succitato D.Lgs. n. 261 del 1999, art. 4, concernente, come da rubrica, i "servizi affidati in esclusiva", fu delineato nuovamente nei termini di seguito riportati: "1. Per esigenze di ordine pubblico, sono affidati in esclusiva al fornitore del servizio universale: a) i servizi inerenti le notificazioni di atti a mezzo

posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla L. 20 novembre 1982, n. 890, e successive modificazioni; b) i servizi inerenti le notificazioni a mezzo posta di cui al D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285, art. 201 ".

4.8. La L. 3 agosto 1999, n. 265, art. 10, entrata in vigore il 21 agosto 1999, aveva a sua volta modificato la L. 1981, n. 689, art. 18, inserendovi al comma 6, in tema di notifica dell'ordinanza-ingiunzione di sanzione amministrativa, la previsione in virtù della quale "la notificazione dell'ordinanza ingiunzione può essere eseguita dall'ufficio che adotta l'atto secondo le modalità di cui alla L. 20 novembre 1982, n. 890", riguardante le notificazioni di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari.

4.9. Anteriormente alla riforma del 2011, la giurisprudenza di legittimità si era consolidata nel senso che tra le notificazioni di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla L. n. 890 del 1982 dovessero essere annoverate le notificazioni a mezzo posta degli atti tributari sostanziali e processuali (cfr., tra le molte, Cass. nn. 19467/2016, 27021/2014, 5873/2014, 3932/2011, 11095/2008), riservate dunque in esclusiva a Poste Italiane S.p.A., osservandosi che "la consegna e la spedizione in raccomandazione che non siano state affidate al fornitore del servizio universale non sono assistite dalla funzione probatoria che il D.Lgs. n. 261 del 1999 ricollega alla nozione degli invii raccomandati" (così, testualmente, la citata Cass. ord. n. 27021/14, in senso conforme si vedano ancora Cass. nn. 22375/2006, 20440/2006).

4.10. Si riteneva, altresì, secondo la giurisprudenza delle sezioni civili, che l'incaricato di un servizio di posta privata fosse privo della qualità di pubblico ufficiale, a ciò conseguendo che agli atti da esso compiuti non potesse riconoscersi alcuna efficacia fidefaciente fino a querela di falso, e se ne traeva dunque la conseguenza che, nei casi nei quali la legge consente la notificazione di atti per il tramite del servizio postale con spedizione dell'atto in plico raccomandato con avviso di ricevimento, l'attestazione della data di consegna del plico da parte dell'incaricato di un servizio di posta privata non è idonea a porsi come termine iniziale per la proposizione della relativa impugnazione (cfr. Cass. n. 2035/2014), donde la ritenuta inesistenza della notifica degli atti tributari sostanziali e processuali spediti per il tramite di licenziatario privato.

4.11. Detta statuizione non teneva conto adeguato del fatto che, valorizzando il disposto del D.Lgs. n. 261 del 1999, art. 18, nella sua formulazione applicabile ratione temporis, secondo cui "le persone addette ai servizi postali, da chiunque gestiti, sono considerate incaricate di pubblico servizio in conformità all'art. 358 c.p.", la giurisprudenza penale di questa Corte si era già espressa nel senso di ritenere ammissibile la presentazione di atto d'impugnazione a mezzo di raccomandata spedita tramite servizio di recapito privato regolarmente autorizzato (in tal senso Cass. pen. 28 novembre 2013 - dep. 22.1.2014 - n. 2886, in relazione ad atto di appello spedito con raccomandata consegnata a licenziatario privato nel termine di legge, sebbene pervenuto in cancelleria dopo la scadenza del termine previsto ex lege per l'impugnazione; cfr. anche Cass. pen. 3 maggio 2017 - dep. 1.8.2017 - n. 38206).

4.12. Soprattutto deve osservarsi come la tesi dell'inesistenza della notifica a mezzo posta privata, riferita, oltre che agli atti processuali, anche a quelli sostanziali, si sia, invero, in maniera

tralaticia ripetuta con riferimento ad entrambi anche a seguito dell'intervenuta modifica normativa del 2011.

4.13. In realtà, una più compiuta ricognizione delle relative fattispecie consente di verificare come le succitate pronunce civili, riguardanti notifiche tra la modifica normativa del 2011 e la definitiva liberalizzazione del 2017, quest'ultima operante solo per l'avvenire ed una volta definito il sistema di attribuzione delle relative licenze (cfr. Cass., n. 23887/2017), avessero ad oggetto solo notifiche di atti processuali (così anche nella riaffermazione del principio, nel contesto peraltro di differente specifica problematica, da parte delle Sezioni Unite di questa Corte con le sentenze n. 13452 e 13453 del 29 maggio 2017) e non anche di atti tributari sostanziali, per i quali si poneva dunque il problema, non affrontato ex professo dalle relative decisioni (si veda ad esempio, Cass. n. 2173/2018), di verificare la compatibilità di quanto a suo tempo osservato (cfr. la già citata Cass. n. 11095/2008, in tema di notifica a mezzo di posta privata di atto impositivo), con riferimento alla dedotta inesistenza di tale forma di notifica nel mutato quadro normativo di riferimento.

4.14. Invero, il tenore letterale del D.Lgs. n. 261 del 1999, art. 4, quale sopra riportato, conseguente alla modifica operata dal D.Lgs. n. 58 del 2011, consente di affermare che, dalla data del 30 aprile 2011, della sua entrata in vigore, gli invii raccomandati riguardanti atti tributari diversi da quelli stricto sensu giudiziari possono essere stati oggetto di notifica anche tramite operatore postale privato in possesso dello specifico titolo abilitativo costituito dalla "licenza individuale" di cui al D.Lgs. n. 261 del 1999, art. 5, comma 1.

4.15. Nella concreta fattispecie in esame, risulta quindi parimenti applicabile il principio di diritto statuito dalle Sezioni Unite di questa Corte (cfr. sentenza n. 299/2020), anche se con riferimento alla notificazione di atti processuali, laddove si afferma che, essendo prevista, nel quadro giuridico novellato dalla direttiva n. 2008/6/CE del Parlamento e del Consiglio del 20 febbraio 2008, la possibilità per tutti gli operatori postali di notificare atti giudiziari, a meno che lo Stato non evidenzi e dimostri la giustificazione oggettiva ostativa, è nulla e non inesistente la notificazione di atto giudiziario eseguita dall'operatore di posta privata senza relativo titolo abilitativo nel periodo intercorrente fra l'entrata in vigore della suddetta direttiva e il regime introdotto dalla L. n. 124 del 2017.

4.16. Ciò posto, 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.

4.17. Poichè tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta, consentita dal D.Lgs. n. 546 del 1992, 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 (cfr. Cass. n. 1144/2018; Cass. S.U. n. 5791/2008, ripresa da ultimo, da Cass. SU n. 10012/21).

4.18. 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 (cfr. Cass., Sez. Un., n. 10012/2021).

4.19. Nel caso di specie, tuttavia, secondo quanto riportato dalla stessa ricorrente, la contribuente aveva impugnato con ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli la cartella di pagamento, deducendone unicamente la carenza di motivazione, la nullità per "omessa comunicazione di atti prodromici", la decadenza dell'ente impositore dal potere di riscossione per tardiva formazione e consegna del ruolo e la non applicabilità del regime IVA.

4.20. L'impugnazione non ha affatto investito la fattura in oggetto, quale atto presupposto invalidamente notificato, al fine di farne rilevare la nullità, con conseguente tardività di ogni successiva doglianza al riguardo nel corso del giudizio di primo grado, avendo peraltro la Commissione Tributaria Regionale altresì dato atto di quanto riportato nell'avviso di ricevimento, relativo alla notifica della suddetta fattura, circa il recapito della stessa "all'indirizzo della sede legale della società" ed essendo stato altresì rilevato che, da parte della contribuente, non vi era stata "alcuna specifica impugnazione dell'avvenuto recapito della raccomandata al detto indirizzo", dovendo così ritenersi che la fattura era comunque integralmente pervenuta, prima della notificazione della cartella, nella sfera di conoscenza della contribuente.

4.22. Da ultimo, va evidenziato che la ricorrente ha tardivamente, e dunque inammissibilmente, formulato solo nella memoria difensiva ex art. 378 c.p.c., le doglianze relative al preteso difetto "dei requisiti contenutistici minimi perchè... (ndr. la fattura in esame)... possa considerarsi atto di accertamento del tributo", essendosi limitata, infatti, nel ricorso per cassazione, a lamentare l'invalidità della notifica a mezzo posta privata.

5. Sulla scorta di quanto sin qui illustrato, il ricorso va dunque rigettato.

6. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente alla rifusione a favore della controricorrente Equitalia e del resistente Comune di Forio delle spese del giudizio di legittimità, che liquida, in favore della prima, in Euro 7.200,00 per compensi, ed in favore del Comune di Forio in Euro

5.600,00, oltre ad Euro 200 per esborsi, spese generali nella misura del 15% ed accessori di legge.

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

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, il 27 aprile 2022.

Depositato in Cancelleria il 5 maggio 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza