

Sentenza del 18/05/2023 n. 13750 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate, nel corso del 2014, notificava, tramite Equitalia Nord, a A.A. presso l'indirizzo di (---), risultante dall'AIRE a seguito di comunicazione pervenuta in data 12 febbraio 2014, quattro cartelle di pagamento per Iva, Ires e Irap per complessivi Euro 216.799.037,94, importo dovuto a titolo definitivo attesa la mancata impugnazione di 14 tra avvisi di accertamento e atti di contestazione di sanzioni, relativi a Iva, Ires e Irap per le annualità dal 2004 al (---), tutti notificati tra il 20 settembre 2013 e il 9 ottobre 2013 presso la residenza in Italia del contribuente con le modalità previste dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, comma 1, lett. e).

Il contribuente impugnava le cartelle, deducendo il difetto di notifica degli atti presupposti - mai ricevuti al suo domicilio inglese -, nonché contestando nel merito le richieste dell'Ufficio attesa la sua estraneità alla contestata frode carosello, la carente prova del ruolo di interponente fittizio e la errata quantificazione della pretesa.

Equitalia Nord Spa notificava preavviso di iscrizione ipotecaria su fondo patrimoniale del contribuente, relativo a separate cartelle di pagamento.

Avverso detto atto A.A. proponeva ricorso, con cui contestava l'omessa notifica degli atti presupposti e delle cartelle stesse.

La Commissione tributaria provinciale di Milano, riuniti i ricorsi, li rigettava. La sentenza era riformata dalla CTR in epigrafe, che, per quanto rileva, affermava: a) alla data del 25 settembre 2013 il contribuente era residente nel Comune di (---); b) le notifiche degli avvisi erano da ritenersi inesistenti perchè effettuate secondo le modalità per l'irreperibilità assoluta e non per l'irreperibilità relativa; c) il contribuente, quindi, non aveva mai avuto ricevuto gli avvisi. Accoglieva il ricorso anche con riguardo all'iscrizione ipotecaria in quanto nulla perchè "assunta in assenza del titolo di credito valido".

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con quattro motivi. Equitalia Servizi di Riscossione Spa propone, a sua volta, ricorso incidentale condizionato con due motivi, poi illustrato con memoria. Il contribuente è rimasto intimato.

Motivi della decisione

1. In via preliminare è nulla la memoria depositata da Agenzia delle entrate-Riscossione (ADER).

Invero, il ricorso proposto da Equitalia Servizi di Riscossione Spa , da ritenere autonomo venendo in rilievo cause scindibili, è non solo tempestivo (giusta la sospensione dei termini processuali prevista dal D.L. n. 50 del 2017, art. 11, comma 9, conv. dalla L. n. 96 del 2017) ma anche esaminabile poichè notificato in data 23 giugno 2017 e, dunque, anteriormente all'estinzione di Equitalia e al subentro di ADER come suo successore ex lege (decorrente dal 1 luglio 2017).

La successiva attività defensionale, peraltro, se può essere legittimamente svolta nel medesimo grado dall'originario soggetto fino alla sua sostituzione (v. Cass. n. 3312 del 03/02/2022) per effetto del principio della cd. perpetuatio dell'ufficio di difensore (di cui è espressione l'art. 85 c.p.c.), ove venga invece svolta, come nella specie, dal soggetto subentrante, richiede un nuovo e specifico mandato, qui invece assente.

2. Passando all'esame del ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate, l'Ufficio deduce:

2.1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 4, violazione e falsa applicazione degli artt. 112 e 156 c.p.c. per aver la CTR ritenuto la notifica inesistente, omettendo, invece, di ritenere la stessa sanata posto che il contribuente, oltre a contestare la validità della notifica, si era difeso sul merito delle pretese contestandone specificamente la fondatezza e chiedendo l'annullamento delle cartelle e degli atti prodromici.

Deduce, sul punto, vizio di infrapetizione essendosi la CTR limitata a dichiarare la nullità delle cartelle.

2.2. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, violazione e falsa applicazione degli artt. 112 e 101 c.p.c., comma 2, nonchè del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 19, comma 2, lett. e) e art. 57.

La CTR, in ultrapetizione, ha affermato l'invalidità della notifica perchè effettuata secondo le regole dell'irreperibilità assoluta e non quelle dell'irreperibilità relativa, ancorchè tale profilo non fosse stato introdotto nel giudizio nè dal ricorrente, nè dall'Ufficio.

La prospettazione del ricorrente, infatti, era solo quella per cui la notifica era invalida in quanto egli, all'epoca, era residente all'estero e non in Italia, mentre per l'Ufficio era ignoto in quale luogo la parte fosse effettivamente residente.

Sottolinea, sul punto, che lo specifico vizio di notifica ravvisato dalla CTR avrebbe dovuto essere introdotto sin dall'inizio dalla parte, che, invece, non lo aveva mai dedotto.

In subordine, rileva, in ogni caso, che il rilievo era stato operato dalla CTR "a sorpresa", senza previamente attivare il contraddittorio con le parti.

2.3. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, comma 2 (rectius: 1), lett. e), e art. 112 c.p.c. per aver la CTR esaminato la questione sulla irreperibilità assoluta o relativa mai sollevata dal contribuente.

2.4. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, comma 1, lett. e), e art. 140 c.p.c. per aver la CTR ritenuto l'irreperibilità relativa nonostante il trasferimento del contribuente verso un luogo ignoto, da cui l'inapplicabilità della procedura ex art. 140 c.p.c., che postula una assenza temporanea e precaria.

3. I motivi, suscettibili di esame congiunto per connessione logica, vanno rigettati gli ultimi tre, mentre è fondato il primo.

4. Giova premettere che, nella vicenda in esame, la CTR ha accertato in fatto che:

- il contribuente si era iscritto all'AIRE in Gran Bretagna nel 2005; - dal 15 febbraio 2012 era stato cancellato dall'AIRE e risultava nuovamente residente in Italia;

- in data 6 febbraio 2013 il medesimo procedeva ad una nuova iscrizione all'AIRE in Gran Bretagna, presso un nuovo indirizzo di residenza, con comunicazione resa al Consolato;

- detta comunicazione veniva trasmessa al Comune di (---) (di residenza nazionale) solo successivamente alla notifica degli avvisi e veniva comunicata all'Agenzia delle entrate in data 12 febbraio 2014.

Secondo la CTR, pertanto, "resta incontestato il fatto che alla data del 25.09.2013 (ossia, della notifica degli avvisi) il contribuente era residente nel Comune di (---) (provincia di Napoli) in (---)", fatto poi ribadito (pag. 4) con l'affermazione "in quel periodo il ricorrente risultava residente in Italia".

4.1. In diritto, la CTR ha ritenuto la notifica invalida perchè l'Ufficio, a fronte della assenza del destinatario con restituzione dei plichi con dicitura "trasferito", ha ritenuto che ricorressero i presupposti della irreperibilità assoluta, provvedendo quindi alla rinotifica D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 60, comma 1, lett. e), mentre si trattava di irreperibilità relativa, da cui il necessario ricorso ad altre modalità di notifica.

5. Il secondo e il terzo motivo sono infondati.

Difatti, se, da un lato, l'accertamento operato dalla CTR esclude che la fattispecie rientri nell'alveo della disciplina relativa all'anagrafe degli italiani residenti all'estero, dall'altro, tuttavia, ciò non osta a che il giudice adito - tanto più a fronte della contestazione sollevata dal contribuente per cui all'epoca era stabilmente all'estero e, anzi, aveva già da tempo provveduto all'iscrizione presso l'AIRE - sia tenuto ad accertare la regolarità della notifica eseguita presso la residenza nazionale.

5.1. Ne deriva l'insussistenza delle lamentate ultrapetizioni e, a maggior ragione, del contestato rilievo "a sorpresa" della questione.

6. Il quarto motivo è, invece, inammissibile per plurime ragioni.

6.1. Va premesso che, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, la notificazione degli avvisi e degli atti tributari impositivi va eseguita ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, lett. e), quando il notificatore non reperisca il contribuente perchè trasferitosi in luogo sconosciuto semprechè abbia accertato, previe ricerche, attestate nella relata, che il trasferimento non sia consistito nel mero mutamento di indirizzo nell'ambito dello stesso comune del domicilio fiscale (Cass. n. 6788 del 15/03/2017; da ultimo Cass. n. 33626 del 15/11/2022).

Dunque, il requisito imprescindibile è costituito, ferma la libertà di forme della ricerca, dal fatto che deve emergere con chiarezza che le ricerche siano state effettuate, sono attribuibili al messo notificatore e sono riferibili alla notifica in esame (Cass. n. 20425 del 28/09/2007; Cass. n. 2877 del 07/02/2018).

6.2. Orbene, sotto un primo profilo la doglianza si fonda sul presupposto che l'irreperibilità fosse assoluta in base ad un asserito trasferimento "in luogo ignoto" a fronte del diverso accertamento in fatto della CTR per cui non sussistevano i relativi presupposti in quanto: a) il contribuente era residente nel territorio del Comune; b) l'unica indicazione della notifica era che questi risultava trasferito sicchè, in evidenza, non risultava alcuna specifica attività di ricerca.

6.2. La censura, in secondo luogo, è carente per specificità poichè si limita a sostenere il contribuente si era trasferito in luogo ignoto, neppure accennando al compimento di ricerche tali da avvalorare un simile esito.

7. Il primo motivo è invece fondato, dovendosi peraltro escludere il vizio di infrapetizione avendo la CTR ritenuto assorbite le restanti censure.

7.1. Le Sezioni Unite di questa Corte, con la sentenza 04/03/2008 n. 5791, hanno affermato il principio secondo il quale "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" (v. anche Cass. n. 14861 del 05/09/2012; Cass. n. 1144 del 18/01/2018).

In altri termini, se non sia rispettata la sequenza procedimentale degli atti (come, nella specie, per l'invalidità della notifica degli avvisi prodromici alla cartella di pagamento), il contribuente può impugnare l'atto ultimo a lui notificato (nella specie, la cartella) limitandosi a chiedere che ne sia dichiarata la nullità per la violazione procedurale (ossia, per l'omessa notifica dell'avviso) oppure può anche contestare la pretesa tributaria (nella specie, gli avvisi) facendo valere i relativi vizi.

Nel primo caso il giudizio si risolve esclusivamente sull'esame (e correlata decisione) sull'atto consequenziale; nella seconda ipotesi, invece, il giudice, a cui compete l'interpretazione delle domande formulate, dovrà anche valutare - e decidere - sulla pretesa stessa.

7.2. Nella vicenda in giudizio, il contribuente, come ampiamente dedotto dall'Agenzia delle entrate, con gli originari ricorsi (uno dei quali riprodotto per autosufficienza per le parti rilevanti), ha contestato diffusamente la pretesa, di cui aveva lamentato l'infondatezza e l'illegittimità, deducendo specifici vizi di nullità sui singoli avvisi, per poi concludere, esplicitamente, con la richiesta "In via principale, dichiarare l'illegittimità della cartella di pagamento... e dei seguenti atti ad essa prodromici, tutti annullandoli ad ogni effetto di legge: a. Avviso di accertamento... anno d'imposta 2005; b. Avviso di accertamento... anno d'imposta (---)". Tali doglianze, inoltre, erano state specificamente richiamate con l'atto di gravame ("tutti i motivi di illegittimità dei diversi atti impugnati e di quelli ad essi prodromici che sono stati articolati in primo grado, nessuno intendendosi rinunziato").

7.3. La CTR, pertanto, non si è attenuta agli anzidetti principi di diritto posto che, pur avendo valutato ed apprezzato la sussistenza di altre domande che attingevano la fondatezza della ripresa - che infatti ha ritenuto assorbite dal vizio procedurale -, nel decidere solo sulle cartelle per l'invalida notifica degli atti presupposti ha trascurato che la sussistenza di tali domande determinava la sostanziale irrilevanza del dedotto vizio di notifica e la necessità di pronunciare sul merito della pretesa tributaria.

8. Va pertanto accolto il primo motivo del ricorso principale.

9. Con il ricorso incidentale condizionato Equitalia deduce due motivi.

10. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. per aver la CTR omesso di esaminare i vizi della notifica delle cartelle e degli atti presupposti, nè la dedotta inopponibilità dell'atto istitutivo di fondo patrimoniale.

Rileva che le notifiche delle cartelle di pagamento a fondamento dell'iscrizione ipotecaria erano state regolarmente effettuate per irreperibilità assoluta nel 2011 e nel 2012, mentre il contribuente si era iscritto all'AIRE solo nel 2013.

10.1. Il motivo è inammissibile.

La doglianza, obiettivamente carente per chiarezza e specificità, neppure cura di precisare se sia denunciata una omessa pronuncia (e, in tal caso, neppure riproduce la censura di cui si dedurrebbe l'omessa pronuncia) o un'ultrapetizione (e, in tal caso, nessun atto processuale da cui derivare la violazione è stato riprodotto), nè si confronta con la decisione impugnata che ha

annullato l'iscrizione ipotecaria perchè realizzata in assenza "di titolo di credito valido" e, dunque, per l'invalidità della notifica sia delle cartelle che degli avvisi di accertamento presupposti.

Giova ribadire - per quanto rileva - che la suddetta iscrizione ipotecaria si fonda su avvisi e atti diversi rispetto a quelli oggetto del ricorso dell'Agenzia delle entrate, che, come su rilevato, sono stati notificati nel settembre 2013, sicchè la statuizione relativa al ricorso principale non può refluire sul ricorso incidentale.

11. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. per non aver la CTR pronunciato sull'eccezione di inopponibilità all'agente della riscossione dell'atto di costituzione di fondo patrimoniale.

11.1. Il motivo è infondato: la CTR ha espressamente statuito che le residue censure restavano assorbite, da cui l'esplicito esame anche di tale questione.

12. In conclusione, quanto al ricorso dell'Agenzia delle entrate, in accoglimento del primo motivo, infondati il secondo e il terzo ed inammissibile il quarto, la sentenza va cassata in parte qua, con rinvio, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia in diversa composizione.

Il ricorso incidentale di Equitalia Servizi di Riscossione Spa va invece rigettato; nulla per le spese.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del primo motivo, infondati il secondo e il terzo ed inammissibile il quarto del ricorso dell'Agenzia delle entrate, cassa la sentenza impugnata in parte qua e rinvia, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia in diversa composizione.

Rigetta il ricorso incidentale di Equitalia Servizi di Riscossione Spa . Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 21 febbraio 2023.

Depositato in Cancelleria il 18 maggio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza