

Sentenza del 04/07/2023 n. 18949 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 2611/52/15, depositata il 17 marzo 2015, la Commissione tributaria regionale della Campania ha rigettato l'appello proposto da A.A. e B.B., così integralmente confermando la decisione di prime cure che, a sua volta, aveva disatteso l'impugnazione di un cartella di pagamento emessa dietro iscrizione a ruolo dell'imposta dovuta dai contribuenti in relazione ad un avviso di liquidazione dell'imposta di registro su contratto di compravendita immobiliare.

1.1 - Il giudice del gravame ha rilevato che:

- legittimamente l'agente della riscossione aveva direttamente notificato la cartella di pagamento a mezzo del servizio postale, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26 ;
- la notifica dell'atto si era, poi, perfezionata, ai sensi delle disposizioni sul servizio postale, dietro consegna al portiere e, ad ogni modo, la tempestiva proposizione dell'impugnazione giudiziale dava conto del raggiungimento dello scopo della notifica;
- all'omessa sottoscrizione della cartella non poteva correlarsi un vizio di nullità, così come ritenuto dalla stessa giurisprudenza di legittimità;
- del pari non rilevava, ai fini della validità della cartella, l'omessa indicazione delle modalità con le quali (e dello stesso organo cui) proporre ricorso;
- la disposizione di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 , non trovava applicazione per l'imposta di registro che, - una volta divenuto definitivo l'avviso di liquidazione, - andava riscossa nel termine (decennale) di prescrizione (D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 76 e 78).

2. - A.A. e B.B. ricorrono per la cassazione della sentenza sulla base di sette motivi.

L'Agenzia delle Entrate ed Equitalia Sud Spa resistono con controricorso.

Fissato all'udienza pubblica del 2 marzo 2023, il ricorso è stato trattato in Camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis, conv. in L. n. 176 del 2020 , e dal sopravvenuto D.L. n. 198 del 2022, art. 8, comma 8, conv. in l. n. 14 del 2023 , senza l'intervento in presenza del Procuratore Generale, che ha depositato conclusioni scritte, e dei difensori delle parti, che non hanno fatto richiesta di discussione orale.

Motivi della decisione

1. - Il ricorso è articolato sui seguenti motivi:

1.1 - col primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, i ricorrenti denunciano violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 26 , assumendo, in sintesi, che all'agente della riscossione doveva ritenersi preclusa la notificazione diretta della cartella, a mezzo del servizio postale e senza l'intervento di un agente notificatore (art. 26, comma 1, cit.), e che la notificazione così eseguita non poteva ritenersi suscettibile di sanatoria (ai sensi dell'art. 156 c.p.c.);

1.2 - il secondo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, nn. 4 e 5, espone la denuncia di omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, e di violazione dell'art. 112 c.p.c. , deducendo i ricorrenti, per un verso, che non vi era stato riscontro (alle produzioni di parte) della "ricevuta di ritorno", e della "firma sul registro di consegna della corrispondenza", quali adempimenti rilevanti ai fini del perfezionamento della notifica della cartella di pagamento e, per il restante, che detta censura di appello non poteva "considerarsi assorbita nella motivazione di cui al n. 1 della Sentenza";

1.3 - il terzo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, nn. 4 e 5, espone la denuncia di omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, e di violazione dell'art. 112 c.p.c. ; assumono, al riguardo, i ricorrenti che il giudice del gravame non si era fatto carico di esaminare la contraddizione, segnalata nel ricorso in appello, tra pronunce rese dalla Commissione tributaria provinciale di Napoli sull'interpretazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26 - e dunque sulla legittimità della notifica diretta della cartella di pagamento ad opera dell'agente della riscossione, - laddove la prima pronuncia (n. 176/18/13), sconfessata senza motivazione dalla pronuncia di prime cure (n. 959/14/14), era già successiva alla evocata sentenza della Corte di legittimità (n. 1091/13);

1.4 - il quarto motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, nn. 3 e 5, espone la denuncia di violazione di legge e di "omessa pronuncia in ordine ad un punto decisivo ai fini del giudizio"; deducono, in sintesi, i ricorrenti che illegittimamente il giudice del gravame aveva distinto tra notifiche eseguite a mezzo di ufficiale giudiziario ovvero direttamente dall'agente della riscossione, a mezzo del servizio postale, nell'uno come nell'altro caso dovendo trovare applicazione le disposizioni di cui alla L. n. 890 del 1982 , e, per di più, risultando necessaria la stesura di una relazione di notificazione, oltrechè l'invio (come nel caso di specie, connotato dalla consegna dell'atto al portiere) di una raccomandata informativa con avviso di ricevimento;

1.5 - col quinto motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, i ricorrenti denunciano violazione e falsa applicazione di legge con riferimento al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 25, comma 2 , ed alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 2, lett. c) , deducendo che illegittimamente il giudice del gravame aveva escluso la nullità della cartella di pagamento per difetto di sottoscrizione (da parte del responsabile del procedimento) ovvero per omessa indicazione delle modalità di proposizione del reclamo mediazione, nella fattispecie rilevando, dunque, che la cartella notificata non corrispondeva al nuovo modello (approvato con D.M. 1 aprile 2012) che, per l'appunto, teneva conto dell'introduzione dell'istituto del reclamo mediazione (D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 17-bis) la cui mancata proposizione avrebbe esposto i ricorrenti ad una pronuncia di inammissibilità del ricorso;

1.6 - col sesto motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, i ricorrenti denunciano violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 51, comma 1, lett. c) , deducendo che illegittimamente il giudice del gravame aveva disatteso l'eccezione di decadenza formulata da essi esponenti in quanto, - venendo in considerazione un avviso di liquidazione notificato il 3 maggio 2007 e una susseguente cartella di pagamento notificata il 16 maggio 2012, - avrebbe dovuto rilevarsi la violazione dell'art. 25 cit., alla cui stregua la notifica della cartella sarebbe dovuta avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento era divenuto definitivo;

1.7 - il settimo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, nn. 3 e 5, espone la denuncia di omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, e di violazione dell'art. 112 c.p.c. ; assumono, al riguardo, i ricorrenti che, - avendo censurato in appello la pronuncia di prime cure con riferimento all'omesso esame dei motivi di ricorso che involgevano il difetto della relata di notifica della cartella di pagamento e la maturata decadenza da (tardiva) notifica della cartella stessa, - il giudice del gravame aveva "sorvolato" sulla prima questione, - motivando nel merito senza prendere posizione sulla denuncia di omessa pronuncia, - e, quanto alla seconda questione di merito, aveva "giustificato" l'omessa pronuncia "con una presunta infondatezza nel merito", con ciò senza far conseguire dalla omessa pronuncia "la nullità della sentenza".

2. - Il ricorso, - che pur prospetta profili di inammissibilità, - è manifestamente destituito di fondamento sotto ciascuno dei profili di censura articolati.

3. - In tema di notifica della cartella di pagamento, la Corte, con consolidato e risalente orientamento interpretativo, ha ripetutamente statuito che:

- plurime, e convergenti, fonti regolative abilitano l'amministrazione finanziaria alla notifica diretta dei propri atti a mezzo del servizio postale (v. la L. 20 novembre 1982, n. 890, art. 14 ; il D.L. 14 marzo 1988, n. 70, art. 11, comma 3 , conv. in L. 13 maggio 1988, n. 154 ; la L. 3 agosto 1999, n. 265, art. 10, comma 1) ;

- con riferimento alla notifica della cartella di pagamento direttamente eseguita dall'agente della riscossione a mezzo del servizio postale, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, comma 1 , cit., viene, così, in considerazione una modalità di notifica, integralmente affidata al concessionario stesso ed all'ufficiale postale, alternativa rispetto a quella della prima parte della medesima disposizione e di competenza esclusiva dei soggetti ivi indicati; in tal caso, difatti, la notifica si perfeziona con la ricezione del destinatario, alla data risultante dall'avviso di ricevimento, senza necessità di un'apposita relata, visto che è l'ufficiale postale a garantirne, nel menzionato avviso, l'esecuzione effettuata su istanza del soggetto legittimato e l'effettiva coincidenza tra destinatario e consegnatario della cartella, come confermato implicitamente dal citato art. 26, penultimo comma, secondo cui il concessionario è obbligato a conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o con l'avviso di ricevimento, in ragione della forma di notificazione prescelta, al fine di esibirla su richiesta del contribuente o dell'amministrazione (v. Cass., 14 novembre 2019, n. 29642; Cass., 4 luglio 2014, n. 15315; Cass., 28 luglio 2010, n. 17598; v. altresì, in tema di notifica della cartella, Cass., 19 novembre 2021, n. 35616; Cass., 3 dicembre 2020, n. 27697; Cass., 17 ottobre 2016, n. 20918;

Cass., 6 marzo 2015, n. 4567; Cass., 19 marzo 2014, n. 6395; Cass., 19 settembre 2012, n. 15746; Cass., 27 maggio 2011, n. 11708; Cass., 6 luglio 2010, n. 15948; Cass., 19 giugno 2009, n. 14327);

3.1 - Si è, altresì, rilevato che nel caso di notifica della cartella di pagamento eseguita, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, comma 1, seconda parte, mediante invio diretto, da parte del concessionario, di raccomandata con avviso di ricevimento, trovano applicazione le norme concernenti il servizio postale ordinario e non anche le disposizioni di cui alla L. n. 890 del 1982 (v., ex plurimis, Cass., 4 febbraio 2020, n. 2489; Cass., 3 aprile 2019, n. 9240; Cass., 12 novembre 2018, n. 28872; Cass., 13 giugno 2016, n. 12083) nè, a maggior ragione, le disposizioni (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60) che presuppongono l'intervento di un agente della notificazione.

E a dette conclusioni è pervenuto (anche) il Giudice delle leggi che (ripetutamente) ha disatteso le questioni di costituzionalità sollevate con riferimento alla disposizione in esame, rimarcando che la notificazione diretta, a mezzo del servizio postale, eseguita ai sensi dell'art. 26 cit., ha connotati di specialità, e di semplificazione, rispetto a quella dettata dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, e dalla L. n. 890 del 1982, e che una siffatta disciplina, - che assicura un sufficiente livello di conoscibilità dell'atto, stante l'avvenuta consegna del plico (oltre che al destinatario, anche alternativamente) a chi sia legittimato a riceverlo, - non supera il limite inderogabile della discrezionalità del legislatore nè compromette il diritto di difesa del destinatario della notifica, correlandosi alla natura sostanzialmente pubblicistica della posizione e dell'attività dell'agente della riscossione e trovando fondamento nel regime differenziato della riscossione coattiva delle imposte che, a sua volta, risponde all'esigenza, di rilievo costituzionale, di assicurare con regolarità le risorse necessarie alla finanza pubblica (v. Corte Cost., 23 luglio 2018, n. 175 cui addde Corte Cost., 3 gennaio 2020, n. 2; Corte Cost., 24 aprile 2019, n. 104).

3.2 - Risultano, pertanto, destituiti di ogni fondamento quei profili di denuncia di violazione di legge che i ricorrenti hanno articolato ai motivi primo, secondo, e quarto, con riferimento alla statuizione impugnata che ai sopra esposti principi di diritto si è attenuta quanto alla notifica diretta della cartella di pagamento, ed alla sua esecuzione secondo le modalità del regolamento postale, senza necessità di una relata di notifica ovvero di una raccomandata informativa.

4. - Del pari corretto è il rilievo svolto dal giudice del gravame in ordine all'applicabilità, nella fattispecie, dell'art. 156 c.p.c., comma 2, avendo la Corte rimarcato che la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento, ma una condizione integrativa d'efficacia, sicchè la sua inesistenza o invalidità non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto, quando ne risulti inequivocamente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso per l'esercizio del potere all'Amministrazione finanziaria, su cui grava il relativo onere probatorio (v. Cass., 15 ottobre 2021, n. 28254; Cass., 24 agosto 2018, n. 21071; Cass., 24 aprile 2015, n. 8374; Cass., 13 marzo 2015, n. 5057; Cass., 22 gennaio 2014, n. 1238).

5. - Il terzo motivo è inammissibile nella misura in cui espone la denuncia di omesso esame di un fatto decisivo a fronte di una mera argomentazione giuridica, e per di più in tema di mutamento giurisprudenziale per riconsiderazione della fattispecie normativa, e dei suoi dati di interpretazione.

Come, difatti, statuito dalla Corte, costituisce un "fatto", agli effetti dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, non una "questione" o un "punto", ma un vero e proprio "fatto", in senso storico e normativo, un preciso accadimento ovvero una precisa circostanza naturalistica, un dato materiale, un episodio fenomenico rilevante e non ne integrano la sostanza le argomentazioni o deduzioni difensive (Cass., 12 dicembre 2019, n. 32550; Cass., 29 ottobre 2018, n. 27415; Cass., 6 maggio 2015, n. 9029; Cass., 4 aprile 2014, n. 7983).

Non è, poi, prospettabile il vizio di omessa pronuncia a fronte di una tesi difensiva che, nella fattispecie, deve ritenersi implicitamente disattesa per la sua concreta incompatibilità con la soluzione interpretativa fatta propria dal giudice del merito (Cass., 13 agosto 2018, n. 20718; Cass., 6 dicembre 2017, n. 29191; Cass., 14 gennaio 2015, n. 452; Cass., 25 settembre 2012, n. 16254; Cass., 17 luglio 2007, n. 15882; Cass., 19 maggio 2006, n. 11756).

6. - Quanto, ora, al quinto motivo va premesso che, nella fattispecie, nè è stata dichiarata l'inammissibilità del ricorso nè una siffatta statuizione avrebbe potuto emettersi in relazione alla dichiarazione di incostituzionalità del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 17-bis, che, introdotto dal D.L. n. 98 del 2011, art. 39, comma 9 , conv. in L. n. 111 del 2011 , è stato novellato dalla L. 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1, comma 611, lett. a) , n. 1), nel senso che la presentazione del reclamo costituisce condizione di procedibilità (non più di ammissibilità) del ricorso.

Il Giudice del Leggi, difatti, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 17 bis, comma 2, - "nel testo originario, anteriore alla sostituzione dello stesso ad opera della L. 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1, comma 611, lett. a) , n. 1), (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge di stabilità 2014), - rilevandone (proprio) la contrarietà all'art. 24 Cost. , nella parte in cui prevede(va), quale sanzione dell'omesso esperimento della procedura di mediazione, la perdita del diritto di agire in giudizio (e, quindi, l'esclusione della tutela giurisdizionale; Corte Cost., 16 aprile 2014, n. 98).

Tanto premesso, la Corte (anche qui) ha avuto modo di ripetutamente statuire che:

- la mancanza della sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, quando non è in dubbio la riferibilità di questo all'Autorità da cui promana, giacchè l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia prevista dalla legge, mentre, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 , la cartella va predisposta secondo il modello approvato con decreto del Ministero competente, che non prevede la sottoscrizione dell'esattore ma solo la sua intestazione (v. Cass., 27 febbraio 2009, n. 4757 cui adde, ex plurimis, Cass., 7 settembre 2018, n. 21844; Cass., 29 agosto 2018, n. 21290; Cass., 30 dicembre 2015, n. 26053; Cass., 5 dicembre 2014, n. 25773; Cass., 27 luglio 2012, n. 13461; v., altresì, Corte Cost., 21 aprile 2000, n. 117);

- l'omessa indicazione, nell'atto impugnato, delle informazioni prescritte dalla L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 2 , non inficia la validità dell'atto ma comporta, sul piano processuale, il riconoscimento della scusabilità dell'errore in cui sia eventualmente incorso il ricorrente, con conseguente riammissione in termini per l'impugnativa, ove questa sia stata tardivamente proposta (v., ex plurimis, Cass., 16 marzo 2018, n. 6517; Cass., 9 gennaio 2018, n. 301; Cass., 27 settembre 2011, n. 19675; Cass., 30 settembre 2011, n. 20024; Cass., 5 maggio 2010, n. 10822;

Cass., 22 settembre 2006, n. 20532 v. altresì, in termini generali, Cass. Sez. U., 24 aprile 2019, n. 11219).

7. - Del pari destituito di fondamento è il sesto motivo di ricorso.

7.1 - La Corte, con consolidato orientamento interpretativo, ha difatti statuito che una volta divenuto definitivo, per mancata impugnazione, l'avviso di rettifica e liquidazione dell'imposta di registro, ai fini della riscossione del credito opera unicamente il termine decennale di prescrizione di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 78, non trovando applicazione il termine di decadenza contemplato dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, in quanto l'imposta di registro non è ricompresa tra i tributi ai quali fa riferimento il D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 23 (che ha esteso le disposizioni di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15, comma 1, quanto all'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio, e art. 25, comma 1, quanto ai termini di decadenza, solo all'IVA; v. Cass., 10 marzo 2021, n. 6606; Cass., 11 maggio 2018, n. 11555; Cass., 30 giugno 2016, n. 13418; Cass., 24 settembre 2014, n. 20153; Cass., 9 luglio 2014, n. 15619; Cass., 6 giugno 2014, n. 12748; Cass., 2 dicembre 2013, n. 27028); e si è, in particolare, rimarcato che la disposizione di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17 (ora art. 25), ha trovato applicazione (*ratione temporis*), quanto alla riscossione dell'imposta di registro, fino al 1 luglio 1999 (data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 46 del 1999), a seguito della modifica del sistema di riscossione coattiva introdotto con il D.P.R. n. 43 del 1988 (il cui art. 67, in effetti, espressamente contemplava l'imposta di registro), laddove, a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 23, detta disposizione è applicabile solo alla riscossione delle imposte sui redditi e dell'IVA. A del tutto omologhe conclusioni la Corte è, poi, pervenuta con riferimento all'imposta sulle successioni, essendosi rilevato che il sistema di riscossione mediante iscrizione a ruolo, nel cui ambito devono essere osservati i termini di decadenza di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17, comma 3, *ratione temporis* vigente, si applica, dopo il 1 luglio 1999, alle sole imposte dirette, atteso che l'unico fondamento normativo della sua estensione alle imposte indirette era costituito dal titolo III del D.P.R. n. 43 del 1988, che è stato tuttavia abrogato dal D.Lgs. n. 113 del 1999, art. 68, con la decorrenza sopra indicata. Pertanto, in caso di imposta di successione, la notifica della cartella di pagamento, che assolve alla sola funzione di mezzo di riscossione, non è soggetta a termini di decadenza, senza che ciò contrasti con l'esigenza, costituzionalmente inderogabile, di non lasciare troppo a lungo esposto il contribuente all'azione esecutiva del fisco, posto che detta esigenza rileva nei soli casi in cui la liquidazione dell'imposta debba avvenire esclusivamente a mezzo della cartella, ma non anche quando ciò avvenga mediante l'apposito avviso e sia l'attività di liquidazione ad essere soggetta a termini di decadenza, come stabilito, in materia, dal D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 68, che prevede un termine di decadenza biennale per la notifica dell'avviso di liquidazione, e dal successivo art. 41, che prevede la soggezione del credito da riscuotere, dopo la sua liquidazione, all'ordinaria prescrizione decennale (v. Cass., 28 dicembre 2022, n. 37955; Cass., 6 novembre 2020, n. 24892; Cass., 21 giugno 2016, n. 12754; Cass., 4 febbraio 2015, n. 1974).

8. - Quanto, da ultimo, al settimo motivo di ricorso, la censura risulta inammissibile sotto il profilo del parametro di sindacato evocato con riferimento all'omesso esame di fatto decisivo, - avuto riguardo alle ragioni sopra esposte in relazione al terzo motivo di ricorso, - e manifestamente infondato nel resto.

Il Giudice del gravame, difatti, aveva il dovere di pronunciare nel merito sui motivi di ricorso che erano stati riproposti in appello sotto la censura di violazione dell'art. 112 c.p.c. , ed in ragione del principio di conversione dei motivi di nullità in motivi di impugnazione (art. 161 c.p.c. , comma 1), non ricorrendo, poi, una causa di nullità della pronuncia di prime cure cui potesse correlarsi la regressione del procedimento al giudice del primo grado (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 59 ; sul carattere tassativo delle ipotesi di rimessione contemplate da detta disposizione v. Cass., 29 luglio 2022, n. 23741; Cass., 9 luglio 2020, n. 14565; Cass., 24 luglio 2018, n. 19579; Cass., 30 giugno 2010, n. 15530; Cass., 20 febbraio 2001, n. 2455).

9. - Le spese del giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo, seguono in solido la soccombenza di parti ricorrenti nei cui confronti sussistono, altresì, i presupposti processuali per il versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, se dovuto (D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13 , comma 1-quater).

P.Q.M.

La Corte - rigetta il ricorso;

- condanna i ricorrenti al pagamento in solido, in favore di parti controricorrenti, delle spese del giudizio di legittimità liquidate, per ciascuna parte controricorrente, in Euro 3.500,00 per compensi professionali, oltre spese prenotate a debito quanto all'Agenzia delle Entrate e, quanto ad Equitalia Sud Spa oltre ad Euro 200,00 per esborsi, rimborso forfettario delle spese generali nella misura del 15%, ed altri accessori di 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 processuali per il versamento, da parte dei ricorrenti, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza