

Sentenza del 13/09/2023 n. 26428 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate ricorre, con un unico motivo, contro A.A. e B.B., che resistono con controricorso, avverso la sentenza, indicata in epigrafe, con cui la Commissione tributaria regionale della Lombardia, nella controversia originata dall'impugnazione di avvisi di accertamento relativi a Irpef delle annualità di imposta dal 2007 al 2010, aveva, in accoglimento dell'appello proposto dai contribuenti avverso la sentenza di primo grado, dichiarato la nullità degli atti impositivi.

2. Il Giudice di appello riteneva, infatti, che la sottoscrizione apposta in calce agli avvisi di accertamento fosse giuridicamente inesistente in quanto il funzionario (Capo dell'Ufficio controlli) che li aveva sottoscritti fosse privo di poteri dirigenziali per mancanza di delega da parte del Direttore provinciale.

3. I controricorrenti, nel resistere al ricorso nel merito, hanno preliminarmente eccepito l'inammissibilità del ricorso per tardività, in quanto notificato in data 5 dicembre 2016, oltre sessanta giorni dopo la notifica della sentenza di appello, avvenuta, unitamente alla prima istanza di sgravio, in data 7 luglio 2016, con ricezione da parte dell'ufficio il successivo 8 luglio 2016.

Inoltre, con istanza datata 7.6.2019, alla quale erano allegate copie delle domande di adesione alla definizione agevolata di cui al D.L. n. 119 del 2018, e delle ricevute di pagamento delle prime rate, i controricorrenti chiedevano la sospensione del processo, ai sensi dello stesso D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 10.

Con successiva istanza, datata 2.1.2021, l'Agenzia delle Entrate, dato atto che i controricorrenti, avevano presentato domanda di definizione agevolata per gli atti impositivi relativi agli anni di imposta 2007, 2008 e 2010 e che le stesse erano risultate regolari, mentre non risultava essere stata presentata analoga domanda per i restanti atti impositivi oggetto di giudizio, chiedeva che la Corte dichiarasse la parziale estinzione del giudizio.

4. A seguito di rinvio a nuovo ruolo, in attesa della pronuncia delle Sezioni Unite sulla questione della validità della notificazione a mani proprie della sentenza tributaria al fine della decorrenza del termine breve per l'impugnazione e, comunque, per consentire alle parti di fornire chiarimenti in ordine alla definizione agevolata, il ricorso veniva nuovamente fissato per la pubblica udienza del 15 giugno 2023.

I controricorrenti hanno depositato memorie.

Il P.G., Dott. Giuseppe Locatelli, ha fatto pervenire conclusioni scritte, con cui ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione 1. In primo luogo, deve esaminarsi l'istanza di estinzione parziale del giudizio.

Tale questione risulta preliminare rispetto all'esame dell'ammissibilità del ricorso, in quanto, come questa Corte ha affermato, "in tema di condono fiscale, la pendenza della lite va intesa in senso formale e non viene esclusa da una successiva pronuncia di inammissibilità o improcedibilità, occorrendo, per la definitività dell'accertamento oggetto di impugnazione, l'esaurimento della lite" (Cass. n. 5316/2015).

Alla luce della richiesta dell'Agenzia delle Entrate e della documentazione in atti, deve, dunque, dichiararsi l'estinzione parziale del giudizio relativamente ad alcuni avvisi di accertamento (con finale 2961 - anno 2007; 2972 - anno 2008; 2993 - anno 2007, 2998 - anno 2008; 3011 - anno 2010), per i quali l'Agenzia delle Entrate ha comunicato che risulta la regolare definizione della lite.

Con riferimento ai restanti atti impositivi la lite non è definita in quanto non vi è prova che la parte abbia presentato domanda, circostanza negata dall'Agenzia delle Entrate e che non risulta dalla documentazione in atti.

Da parte loro i controricorrenti hanno depositato in atti copie di domande, regolarmente ricevute dall'Agenzia, e dei relativi versamenti della prima rata, con riferimento ad altri avvisi di accertamento, diversi da quelli la cui definizione è risultata regolare. Tali avvisi, tuttavia, non risultano essere oggetto del presente giudizio e non sono ricompresi nell'elencazione contenuta nella sentenza del giudice di appello che qui si impugna.

2. Passando all'eccezione di inammissibilità del ricorso per tardività, i controricorrenti, allegando copia della raccomandata con la quale hanno notificato la sentenza in data 7 luglio 2016, unitamente alla prima istanza di sgravio, con ricezione da parte dell'ufficio il successivo 8 luglio 2016, hanno eccepito l'inammissibilità del ricorso per tardività in quanto notificato solo in data in data 5 dicembre 2016, oltre sessanta giorni dopo la notifica della sentenza impugnata.

Nel caso in esame, dunque, si pone la questione se la notificazione a mezzo posta raccomandata presso l'ente impositore della sentenza di appello sia idonea a far decorre il termine breve per l'impugnazione mediante ricorso in cassazione.

2.1. Con riferimento alla notifica della sentenza di primo grado, la questione è stata di recente affrontata dalle Sezioni Unite di questa Corte (Cass. S.U. n. 21884/2022) secondo cui la specialità del regime di notificazione degli atti (di parte o del giudice) nel processo tributario si coglie già nell'art. 16 proc. trib., non solo là dove (comma 2) è richiamata la disciplina dell'art. 17 proc. trib. quale eccezione a quella dettata in via ordinaria dagli artt. 137 c.p.c. e segg., ma anche nelle previsioni (comma 3) di una notificazione diretta ad opera della parte tramite il servizio postale con raccomandata ordinaria (dunque, senza l'intermediazione dell'ufficiale giudiziario e non in base alle regole dettate dalla L. n. 890 del 1982) e della "consegna dell'atto all'impiegato addetto

che ne rilascia ricevuta sulla copia" per quanto riguarda le sole notificazioni del contribuente nei confronti dell'ente impositore.

Pertanto, nella citata pronuncia, le Sezioni Unite hanno enunciato il principio secondo cui "in tema di notifica diretta all'ente territoriale, la notifica della sentenza di primo grado, effettuata dal contribuente direttamente all'ente locale tramite il servizio postale, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 16 , comma 3, non presso la sede principale indicata negli atti difensivi, ma presso altro ufficio comunale diversamente ubicato, che abbia emesso (o non abbia adottato) l'atto oggetto del contenzioso, è valida e, quindi, idonea a far decorrere il termine di sessanta giorni per impugnare, ai sensi del combinato disposto del medesimo D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 38 , comma 2, e art. 51 , comma 2".

La sentenza citata segue precedenti pronunce (in particolare, le sentenze n. 8053 e n. 14916 del 2016 delle Sezioni Unite), secondo cui le disposizioni dell'art. 1, comma 2 ("I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile":) e art. 49, comma 1 ("Alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto") del D.Lgs. n. 546 del 1992 , relative al processo e alle impugnazioni in generale, istituiscono "un'autentica specialità del rito tributario, sancendo la prevalenza della norma processuale tributaria, ove esistente, sulla norma processuale ordinaria, la quale ultima si applica, quindi, in via del tutto sussidiaria, oltre che nei limiti della compatibilità".

Di qui, la contrapposizione con la disposizione di cui all'art. 62, comma 2 ("Al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili con quelle del presente decreto") del medesimo D.Lgs., la quale, per il giudizio di cassazione della sentenza della commissione tributaria regionale, "fa espressamente riferimento all'applicabilità delle norme del codice di procedura civile, così attribuendo, per questa sola ipotesi, la prevalenza alle norme processuali ordinarie ed escludendo l'esistenza (...) di un giudizio di cassazione speciale in materia tributaria".

2.2. La specialità della disciplina processuale del rito tributario si estende alle norme alle quali occorre fare riferimento in materia di notificazione della sentenza di merito, di primo e secondo grado, ai fini della decorrenza del termine breve per impugnare.

Ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 38 , comma 2, come modificato del D.L. n. 40 del 2010 , art. 3 , convertito, con modificazioni, dalla L. n. 73 del 2010 , la notificazione della sentenza tributaria, dalla data della quale decorre il termine breve per l'appello, ai sensi dell'art. 51, va effettuata in base alle previsioni dell'art. 16, che regola le modalità della notificazione e rinvia a sua volta all' art. 137 c.p.c., salvo, quanto al luogo di essa, il richiamo all'art. 17 e, per quanto si è già detto, la previsione, al comma 3, delle forme di notificazione diretta, tramite il servizio postale o mediante consegna all'impiegato addetto.

Il D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 38 , nella formulazione originaria, prevedeva solo che la notificazione della sentenza dovesse avvenire ai sensi degli artt. 137 c.p.c. e segg.

L'introduzione di una specifica disciplina della notificazione della sentenza muoveva dall'esigenza di cui alla legge delega (L. n. 413 del 1991 , art. 30 , comma 1, lett. g, n. 3) che era quella di abbreviare la pendenza del processo per i casi di inerzia delle parti, come segnalato anche nella relazione illustrativa. La previgente disciplina del contenzioso prevedeva infatti che il termine di sessanta giorni per la proposizione dell'impugnazione decorresse dalla comunicazione del dispositivo della decisione a cura della segreteria e che la parte avesse la facoltà di provvedere alla notificazione della decisione stessa, la quale andava ad incidere sul decorso del termine di impugnazione solo nell'ipotesi in cui la segreteria non avesse comunicato il dispositivo o vi avesse provveduto successivamente alla notificazione della parte.

La dottrina individuò la ragione giustificatrice del rigoroso procedimento notificatorio, da svolgersi tramite ufficiale giudiziario, nella salvaguardia di esigenze di certezza e sicurezza messe a presidio della formazione del giudicato formale sulla sentenza.

Come si è detto, l'art. 38 fu novellato poi del D.L. n. 40 del 2010 , art. 3, convertito, con modificazioni, nella L. n. 73 del 2010 , che ebbe ad estendere alla notificazione della sentenza le regole generali previste nel processo tributario in materia di notificazioni, mediante un rinvio del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 16 .

L'art. 16, comma 2, in primo luogo rinvia a sua volta all' art. 137 c.p.c., salve, quanto al luogo di essa, le specifiche previsioni dell'art. 17; l'art. 16, comma 3, prevede poi forme alternative di notificazione.

In particolare, l'art. 16, comma 3, prevede due forme di notificazione c.d. diretta, e che, dunque, possono effettuarsi dalla parte senza il ministero dell'ufficiale giudiziario o di altro soggetto equiparato, quali il messo comunale, il messo autorizzato dall'amministrazione finanziaria e l'avvocato autorizzato dall'ordine forense: a) la notificazione "a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento, sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto"; b) ovvero la notificazione, consentita al solo contribuente, all'ufficio del Ministero delle finanze ed all'ente locale mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia.

Le forme di notificazione c.d. diretta previste dall'art. 16, comma 3, sono diverse ed alternative tra loro (Cass., Sez. U. n. 13452/2017 e n. 13453/2017 ; Cass., Sez. U. n. 299/2020), come, del resto, è reso palese dalle specifiche modalità che la norma prescrive, rispettivamente, per ciascuna di esse: nella prima, l'atto in plico senza busta raccomandato è spedito per posta e la prova della ricezione è fornita dall'avviso di ricevimento; nella seconda, l'atto è consegnato all'impiegato addetto e la prova della consegna è fornita dalla "ricevuta sulla copia" dell'atto stesso rilasciata dall'impiegato addetto.

Occorre peraltro rammentare che della L. 30 dicembre 1991, n. 413 , art. 30 , recante la delega al Governo per l'emanazione di decreti legislativi concernenti disposizioni per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario, al comma 1, indicava, alla lettera g), il criterio direttivo dell'"adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile; in particolare dovrà essere altresì stabilito quanto segue: 1) previsione di una disciplina

uniforme per la proposizione del ricorso nei vari gradi di giurisdizione (...) 4) disciplina delle comunicazioni e delle notificazioni con la previsione dell'impiego più largo possibile del servizio postale".

L'esplicita ratio della riforma del 2010 fu la semplificazione della notificazione ai fini di accelerare la formazione del giudicato e l'attività di riscossione. Ed in tal senso questa Corte (Cass. n. 5871/2012) ebbe ad evidenziare che "si tratta, evidentemente, di una norma di semplificazione che, com'è nello spirito del processo tributario, mira ad agevolare l'agire giuridico del Fisco e del contribuente, analogamente a quanto avviene per il ricorso introduttivo", precisando che la novità normativa era applicabile non solo alla sentenza di primo grado ma anche alla sentenza di appello, "atteso che si tratta pur sempre di produrre l'effetto di abbreviare la formazione del giudicato formale sulla sentenza".

Deve, dunque, ritenersi che la disciplina sulla notificazione delle sentenze si applichi anche alle sentenze di appello ai fini del decorso dei termini brevi di impugnazione, potendosi affermare il principio di diritto, secondo cui "la notifica della sentenza di appello, effettuata ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 38 , comma 2 (nella specie a mezzo di notifica diretta a mezzo del servizio postale), è idonea a far decorrere il termine breve di sessanta giorni, di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 51 , coincidente con quello previsto dall' art. 325 c.p.c., comma 2, per il giudizio di cassazione" (peraltro come già incidentalmente ritenuto da Cass. n. 8151/2015).

Per quanto si è detto, non sussistono dubbi circa l'idoneità delle forme di notificazione diretta di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 16 , comma 3, a far decorrere il termine breve per l'impugnazione, posto che il D.Lgs. n. 546 del 1992 , stesso art. 38, non solo compie un espresso riferimento a tale disposizione ma prevede anche che la parte debba depositare nella segreteria della Corte di giustizia tributaria "la copia autentica della sentenza consegnata o spedita per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale unitamente all'avviso di ricevimento".

Tale interpretazione trova riscontro nella recente pronunzia delle Sezioni Unite n. 21884/2022, sopra citata, che in relazione alla notifica della sentenza di primo grado, ha ritenuto che fosse idonea a far decorrere il termine di sessanta giorni per impugnare la notifica diretta all'ente territoriale della sentenza di primo grado, effettuata dal contribuente direttamente all'ente locale tramite il servizio postale, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 16 , comma 3, non presso la sede principale indicata negli atti difensivi, ma presso altro ufficio comunale diversamente ubicato, che aveva emesso l'atto oggetto del contenzioso.

2.3. Nel caso di specie, è circostanza pacifica tra le parti che la notifica sia avvenuta presso la sede dell'ente mediante notifica diretta a mezzo posta, regolarmente ricevuta dal destinatario.

Non risulta che l'Agenzia delle entrate, in appello, sia stata rappresentata e difesa dall'Avvocatura distrettuale dello Stato, nè che avesse un domicilio diverso dalla sede dichiarata all'atto della costituzione.

Deve, dunque, rilevarsi la tardività del ricorso dell'Agenzia delle entrate, in quanto notificato in data 5 dicembre 2016, oltre sessanta giorni dopo la notifica della sentenza di appello, avvenuta,

unitamente alla prima istanza di sgravio del contribuente, in data 7 luglio 2016, con ricezione da parte dell'ufficio il successivo 8 luglio 2016.

2.4. Nè assume rilievo il fatto che, nel caso in esame, la sentenza sia stata notificata unitamente alla prima istanza di sgravio, poichè la notifica è stata correttamente eseguita nelle forme di legge (D.Lgs. n. 547 del 1992, art. 38, comma 2), regolarmente ricevuta dal destinatario e, dunque, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 51, idonea a far decorrere il termine breve di impugnazione.

Argomenti in tal senso si possono trarre dal consolidato orientamento di questa Corte, secondo cui, ai fini della decorrenza del termine breve ad impugnare, non è dirimente, e neppure rilevante, che la notifica abbia ad oggetto la sentenza in forma esecutiva e sia avvenuta contestualmente al precetto ai sensi dell' art. 479 c.p.c., non avendo rilevanza il fine processuale per il quale essa sia stata effettuata (Cass. n. 5177/2018 ; vedi anche Cass. n. 18053/2017 , Rv. Cass. n. 18053/2017 , Cass. n. 2974/2020).

2.5. In conclusione il ricorso dell'agenzia delle entrate va dichiarato inammissibile.

Le spese del giudizio di legittimità vanno compensate per la metà e per l'ulteriore metà poste a carico della Agenzia soccombente.

Rilevato che risulta soccombente l'Agenzia delle Entrate, ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. 30 maggio, n. 115, art. 13, comma 1 quater (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M. La Corte dichiara la parziale estinzione del giudizio per intervenuta definizione in ordine agli avvisi di accertamento (con finale 2961 -anno 2007; 2972 - anno 2008; 2993 - anno 2007, 2998 - anno 2008; 3011 - anno 2010), per i quali l'Agenzia delle entrate ha comunicato che risulta la regolare definizione della lite; per il resto, dichiara inammissibile il ricorso dell'Agenzia delle Entrate.

Compensa integralmente tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza