

Sentenza del 13/09/2023 n. 26445 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate - Riscossione ha proposto ricorso, con un unico motivo, contro A.A., che è rimasto intimato, avverso la sentenza n. 2966/06/20 della Commissione tributaria regionale della Calabria, sezione staccata di Reggio Calabria, pronunciata e depositata il 9 novembre 2020, che ha dichiarato inammissibile l'appello dell'ente di esazione, compensando le spese, in controversia avente ad oggetto l'impugnativa degli estratti di ruolo correlati a dieci cartelle esattoriali.

2. Con la sentenza impugnata, la C.t.r. ha dichiarato inammissibile l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate - Riscossione avverso la sentenza n. 1606/2017 della Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Calabria, che aveva accolto il ricorso del contribuente, ritenendo che non fosse stata fornita valida prova della notifica delle cartelle di pagamento.

La C.t.r., per quanto di interesse, ha ritenuto l'inammissibilità, per tardività, dell'appello proposto dall'Agente della riscossione, oltre il termine di cui del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 51, comma 1, di sessanta giorni decorrenti dalla notificazione della sentenza di primo grado, nella specie, avvenuta a cura del contribuente mediante notifica diretta con raccomandata ricevuta dall'ente della riscossione in data 23 maggio 2017.

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

Motivi della decisione 1. Con l'unico motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione e falsa applicazione degli artt. 325, 326, 285 e 170 c.p.c., nonché D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 38 e 51, per avere la C.t.r. ritenuto inammissibile, per tardività, l'appello dell'agente della riscossione individuando erroneamente il dies a quo di decorrenza del termine breve di impugnazione nella notifica della sentenza di primo grado, avvenuta direttamente all'ente di esazione anziché al procuratore costituito in prime cure, mediante la spedizione dell'atto in plico raccomandato con avviso di ricevimento.

1.1. Preliminarmente deve rilevarsi che il giudizio, come concordemente evidenziato dalle parti processuali e come emerge dalla sentenza, ha ad oggetto impugnativa di cartelle non notificate a seguito dell'avvenuta cognizione delle medesime per l'acquisizione dell'estratto di ruolo.

A mente del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, comma 4 bis, come modificato dal D.L. n. 146 del 2021, art. 3-bis, inserito in sede di conversione dalla L. n. 215 del 2021, "Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei

soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto per effetto di quanto previsto nell'art. 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50 , oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'art. 1, comma 1, lett. a), del regolamento di cui al D.M. Economia e delle Finanze 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'art. 48-bis del presente Decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione".

Secondo le Sezioni Unite di questa Corte (Cass., S.U., n. 26283/2022) la citata disposizione, pur non avendo natura di norma di interpretazione autentica, nè efficacia retroattiva, nel regolare specifici casi di azione diretta stabilisce quando l'invalida notificazione della cartella ingeneri di per sè bisogno di tutela giurisdizionale; pertanto essa si applica anche nei processi pendenti, nei quali lo specifico interesse ad agire deve essere dimostrato, nelle fasi di merito attraverso il tempestivo ricorso alla rimessione nei termini (istituto applicabile anche al processo tributario) e, nel grado di legittimità, mediante deposito di documentazione ex art. 372 c.p.c., o fino all'udienza di discussione (prima dell'inizio della relazione) o fino all'adunanza camerale oppure, qualora occorran accertamenti di fatto, nel giudizio di rinvio.

Tuttavia, nel caso di specie, il rilievo di tale profilo d'inammissibilità presupporrebbe che, riguardo all'appello dell'Agenzia delle Entrate - Riscossione contro il contribuente, non siano fondate le exceptiones litis ingressum impediens sollevate dalla difesa privata e recepite nella sentenza della Commissione regionale che ha dichiarato l'inammissibilità dell'appello e contro la quale ricorre la difesa erariale (sul punto vedi Cass. n. 13452/2017).

2. Dovendo, dunque, passare all'esame del ricorso, l'unico motivo è infondato e deve essere rigettato.

La C.t.r. ha ritenuto tardivo l'appello, evidentemente ritenendo che la notificazione della sentenza, inviata con raccomandata con ricevuta di ritorno direttamente presso la sede dell'agente della riscossione, e non presso il procuratore costituito nel giudizio di primo grado, fosse idonea a far decorrere il termine breve per l'appello.

E del tutto noto che nel processo civile ordinario l' art. 170 c.p.c., prevede che le notificazioni nei confronti della parte costituita con un procuratore si effettuino nei confronti di quest'ultimo, regola che vale anche per la notificazione della sentenza ai fini della decorrenza del termine breve per impugnare, ai sensi dell' art. 285 c.p.c..

L'unico motivo di ricorso erariale assume che tale disciplina sia pienamente applicabile anche nel processo tributario ma tale assunto non può essere condiviso.

2.1. Nel rito tributario occorre infatti considerare, anzitutto, il principio - enunciato, in particolare, dalle sentenze n. 8053 del 7/04/2014 e n. 14916 del 20/07/2016 delle Sezioni Unite di questa Corte, ma che ha trovato poi ampio consenso nella giurisprudenza successiva - 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, del medesimo D.Lgs. ("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"), 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 tributario di legittimità, cioè di un giudizio di cassazione speciale in materia tributaria".

2.2. Tale specialità, quanto alla disciplina processuale applicabile, si riverbera sull'individuazione delle norme alle quali occorre fare riferimento in materia di notificazioni e in particolare, per quanto qui rileva, di notificazione della sentenza di merito ai fini della decorrenza del termine breve per impugnare.

Nel processo tributario, la notificazione della sentenza, dalla data della quale decorre il termine breve per l'appello ai sensi dell'art. 51, comma 1, è regolata dal D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 38 ; esso, 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 la parte avesse la facoltà di provvedere alla notificazione della decisione stessa, che 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.

L'art. 38 fu novellato poi dal 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'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. 13/04/2012, n. 5871) 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".

2.3. Ora, in tema di notificazioni nel processo tributario, 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 e 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., 29/05/2017, n. 13452 e n. 13453; Cass., Sez. U., 10/01/2020, n. 299), 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.

In tema di notificazioni l'obiettivo era quello di adeguarsi alle norme del processo civile ordinario ma anche di prevedere una disciplina uniforme per la proposizione del ricorso e di consentire, comunque, l'impiego più largo possibile del servizio postale; la relazione illustrativa evidenzia come tale sintesi sia stata raggiunta nel prevedere il rinvio alle norme del codice di rito ma con significative peculiarità circa i luoghi della notificazione e prevedendo l'utilizzo del servizio postale.

Come rilevato da Cass. S.U., 29/05/2017, n. 13452 e n. 13453, sopra citate, "le forme processuali sono prescritte al fine esclusivo di conseguire lo scopo ultimo del giudizio, consistente nella pronuncia sul merito della situazione controversa, perchè il principio del giusto processo comprende anche il diritto di ogni persona a un giudice che emetta una decisione sul merito della domanda e impone di preferire scelte ermeneutiche tendenti a garantire tale finalità (Cass., Sez. U, n. 14916 del 2016 ; conf. Sez. U., nn. 15144 del 2011; 17931 del 2013; 5700 del 2014)".

Nelle suddette pronunce, la riflessione prende le mosse dall' art. 30 della L. 30 dicembre 1991, n. 413 , recante la delega al Governo per l'emanazione di decreti legislativi concernenti disposizioni per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario.

Il comma 1 della disposizione delegante indica alla lettera g) il seguente criterio direttivo: "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".

Secondo l'interpretazione delle Sezioni Unite, la normativa citata persegue l'adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile con la previsione di una disciplina uniforme per la proposizione del ricorso mediante un assetto delle comunicazioni e delle notificazioni tale da consentire, comunque, l'impiego più largo possibile del servizio postale.

2.4. Se le forme delle notificazioni sono previste dall'art. 16, l'art. 17, richiamato dall'art. 16, comma 2, regola il luogo in cui esse vanno fatte e prevede che esse "sono fatte, salva la consegna in mani proprie, nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione in giudizio..." (comma 1). Con l'ulteriore precisazione che "(l)'indicazione della residenza o della sede e l'elezione del domicilio hanno effetto anche per i successivi gradi del processo" (comma 2). La regola circa il luogo della notificazione è quindi che essa debba essere effettuata nel domicilio eletto dalla parte; l'applicazione della regola postula l'avvenuta elezione di domicilio e quindi essa non si applica in caso di mancata elezione; la regola a sua volta soffre eccezione in caso di "consegna a mani proprie".

2.5. Non sussistono particolari dubbi circa l'idoneità delle forme di notificazione diretta di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 16 , comma 3, sia ove avvenuta mediante spedizione di raccomandata sia ove avvenuta con consegna ad impiegato addetto presso l'ufficio, a far decorrere il termine breve per l'appello, posto che il D.Lgs. n. 546 del 1992 , stesso art. 38, non solo compie un espresso riferimento a tale disposizione ma prevede anche, come appena evidenziato, 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".

In tal senso è ampia giurisprudenza di questa Corte: Cass. 25/01/2023, n. 2303 ; Cass. 22/06/2018, n. 16554 ; Cass. 28/02/2018, n. 4616 ; Cass. 08/11/2017, n. 26449 ; implicitamente in tal senso anche Cass. 07/04/2017, n. 9108 laddove aveva ritenuto che ai fini del decorso del termine "breve" per impugnare le sentenze, fissato dal D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 51 , la modifica dell'art. 38 dello stesso D.Lgs. - per effetto del D.L. n. 40 del 2010 , art. 3 , comma 1, lett. a), conv., con modif., dalla L. n. 73 del 2010 - operasse solo a partire dall'entrata in vigore della disposizione novellatrice, sicchè, per l'epoca precedente, la notifica della sentenza deve effettuarsi ai sensi degli artt. 137 c.p.c. e segg., e non già del D.Lgs. n. 546 del 1992 , ex art. 16.

Cass. 22/04/2015, n. 8151 ha chiaramente specificato che l'art. 38, attribuisce alla parte interessata la facoltà di avvalersi della forma di notifica della sentenza che ritiene più opportuna tra quelle sopra indicate.

2.6. Il rinvio contenuto nell'art. 38 alle notificazioni "a norma dell'art. 16" implica poi necessariamente un rinvio anche all'art. 17, relativo ai luoghi della notificazione, che dall'art. 16, è espressamente richiamato; tale rinvio, in assenza di alcuna indicazione normativa di segno contrario, deve ritenersi riferito non solo alla necessità che la notificazione debba effettuarsi "nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione in giudizio" ma anche comprensivo della clausola di salvezza della "consegna a mani proprie".

Pur in presenza di un orientamento difforme (Cass. 25/05/2007, n. 12669; Cass. 17/10/2008, n. 25376 , che motiva in considerazione del fatto che la previsione degli artt. 285 e 170 c.p.c., sia applicabile al processo tributario per carenza di specifica diversa disposizione nel D.Lgs. n. 546 del 1992 ; più di recente Cass. 15/10/2018, n. 25625 ; Cass. 17/09/2019, n. 23066 , che però richiama tre precedenti tutti attinenti al processo ordinario: Cass. n. 7197 del 2019 , Cass. 16804 del 2015 e Cass. n. 12898 del 2011), deve ritenersi che la validità della notifica mediante consegna a mani proprie anche in presenza di elezione di domicilio sia sorretta da ampia e prevalente giurisprudenza di questa Corte (cfr. Cass. 25/01/2023, n. 2303 ; Cass. 22/06/2018, n. 16554 ; Cass. 26/02/2016, n. 3795 ; Cass. 24/09/2015, n. 18936 ; Cass. 26/03/2014, n. 7059 ; 9; Cass. 07/10/2011, n. 2057; Cass. 09/07/2010, n. 16234 ; Cass. 13/05/2009, n. 10961 ; Cass. 20/04/2007, n. 9381 ; Cass. 09/03/2007, n. 5504).

Tale principio, del resto, è speculare a quello sostenuto anche dalla prevalente giurisprudenza della Corte sul connesso tema della notifica dell'atto di appello a mani proprie, pur in presenza di elezione di domicilio presso il difensore (Cass. 30/05/2023, n. 15270 ; Cass. 09/03/2021, n. 6433 ; Cass. 5/03/2021, n. 6156 ; Cass. 2/03/2020, n. 5653 ; Cass. 28/10/2019, n. 27583 ; Cass. 13/11/2018, n. 29107 ; Cass. 20/01/2017, n. 1528 ; in precedenza Cass. 17/02/2010, n. 3746 ; Cass. 20/06/2008, n. 10848; Cass. 20/04/2007, n. 9381 ; Cass. 03/07/2003, n. 10474 ; in senso contrario Cass. 10/07/2018, n. 18104 ; Cass. 16/05/2019, n. 13127).

Deve peraltro evidenziarsi come nella giurisprudenza successiva all'intervento delle Sezioni Unite del 2016, non vi è mai un'espressa confutazione di tale autorevole arresto, per cui deve ritenersi l'insussistenza di un consapevole contrasto di giurisprudenza, il che esclude la necessità di un rinvio alle Sezioni Unite della questione, come richiesto dall'amministrazione.

2.7. La conclusione che le norme processuali del D.Lgs. n. 546 del 1992 , prevalgano su quelle contenute nel codice di rito anche in tema di notificazione della sentenza ai fini della decorrenza del termine breve origina quindi dalla specialità del processo tributario di merito ed è diretta conseguenza dei principi affermati dalle predette Sezioni Unite (Cass. n. 8053/2014 e Cass. n. 14916/2016 , che ha espressamente precisato che l'art. 17 è norma che regola tutte le notificazioni e non solo quelle endoprocessuali); essa inoltre trova conferma nella recente Cass., Sez. U., 11/07/2022, n. 21884 , la quale, pur focalizzando l'attenzione sulla questione della notifica effettuata ad ufficio periferico dell'ente impositore, per affermarne la idoneità ai fini della decorrenza del termine breve, ha svolto alcune considerazioni che, vista la loro stretta

conseguenzialità col tema specifico ad esse posto dall'ordinanza interlocutoria, assumono rilevanza ugualmente nomofilattica.

Essa, in parte motiva, evidenzia, con riferimento al primo aspetto, come "L'originaria formulazione della disposizione addossava alle parti "l'onere di provvedere direttamente alla notificazione della sentenza alle altre parti a norma degli artt. 137 c.p.c. e segg."; incombente che, nel presupporre la necessaria intermediazione dell'ufficiale giudiziario, si reputava volto alla "salvaguardia di esigenze di certezza e sicurezza messe a presidio della formazione del giudicato formale sulla sentenza" (Cass. 28 giugno 2018, n. 16554). Il legislatore della novella del 2010 ha inteso, invece, operare un espresso richiamo all'art. 16 proc. trib. quanto all'onere delle parti "di provvedere direttamente alla notificazione della sentenza alle altre parti" e tanto, quindi, non solo avvalendosi delle forme previste dal codice di procedura civile, ma anche facendo ricorso alle fattispecie di notificazione c.d. diretta consentite dello stesso art. 16, comma 3"; in relazione al secondo aspetto, come "dalla chiara formulazione dell'art. 17, in coerenza con l'assetto innanzi rammentato, si trae pianamente che, nel processo tributario, rispetto alla notificazione della sentenza di primo grado da eseguirsi nel domicilio eletto dalla parte (ovvero, in mancanza di elezione di domicilio, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte stessa), prevale, comunque, la facoltà, alternativa, di eseguire la notificazione con "consegna in mani proprie", quale modalità che, pertanto, risulta idonea a far decorrere il termine c.d. "breve" per l'impugnazione di cui al citato art. 38".

2.8. La conclusione appare conforme all'opinione di autorevole dottrina che ha evidenziato, in estrema sintesi, come nel processo tributario il destinatario dell'attività di notifica non sia il difensore, come nel codice di rito, bensì la parte eventualmente nel domicilio eletto; l'esistenza di un procuratore è irrilevante e ciò che conta è solo l'eventuale elezione di domicilio.

2.9. Occorre a questo punto valutare la tenuta di tali principi alla luce di Cass., Sez. U., 30/09/2020, n. 20866 , invocata dall'Agenzia, al fine di sostenere che la notifica della sentenza, invece, in presenza di elezione di domicilio presso il procuratore, vada sempre fatta a quest'ultimo (su tale arresto delle Sezioni Unite si fonda, in ambito tributario, Cass. 25/05/2021, n. 14234 , che ha ritenuto necessaria l'indicazione onomastica del funzionario difensore); come è noto in tale intervento, la Corte ha evidenziato la necessità della notifica della sentenza al procuratore costituito, in quanto solo quest'ultima è in grado di garantire il diritto di difesa della parte destinataria della notifica, in ragione della competenza tecnica dell'avvocato nella valutazione dell'opportunità della condotta processuale più conveniente da porre in essere ed in relazione agli effetti decadenziali derivanti dall'inosservanza del termine breve di impugnazione; la notifica deve essere quindi in modo univoco rivolta a tale fine acceleratorio e percepibile come tale dal destinatario.

Appare evidente che però tali considerazioni sono riferite esclusivamente al contesto normativo del processo ordinario.

Corte Cost. n. 18 del 2000 , richiamando anche Corte Cost. n. 682 del 1996, ha evidenziato che "non esiste affatto un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo" in quanto i diversi ordinamenti processuali ben possono differenziarsi "sulla base di una scelta razionale del legislatore, derivante dal tipo di

configurazione del processo e dalle situazioni sostanziali dedotte in giudizio (...), anche in relazione all'epoca della disciplina e alle tradizioni storiche di ciascun procedimento...".

Questa Corte (Cass. 24/09/2015, n. 18936), sempre in relazione alla idoneità della notifica a mani proprie presso ufficio periferico, nell'affermare il carattere derogatorio del D.Lgs. n. 46 del 1992, art. 17, rispetto all' art. 170 c.p.c., ha in motivazione anche escluso sia il dubbio di incompatibilità comunitaria prospettato in quella sede dall'Agenzia delle entrate, evidenziando l'applicabilità della disposizione indifferentemente ad entrambe le parti del processo tributario, sia la sussistenza di un vulnus al principio di eguaglianza e di effettività dell'esercizio del diritto di difesa ex artt. 3 e 24 Cost., tenuto conto che le varie forme di notifica sono tutte egualmente funzionali, secondo un canone di ragionevolezza, ad assicurare all'Amministrazione finanziaria la effettiva conoscenza della sentenza pronunciata all'esito del giudizio, ai fini del tempestivo apprestamento dell'atto di impugnazione.

2.10. In sintesi, l'affermata specialità del D.Lgs. n. 546 del 1992 , artt. 16 e 17 , ricavabile dalla sua interpretazione letterale e sistematica, rispetto alla disciplina generale del codice di rito, nei termini chiaramente espressi dalle Sezioni Unite del 2016 e richiamati nel 2022, in assenza di alcuna innovazione legislativa e alla luce dei contributi resi dalla dottrina sul punto, non sembra revocabile in dubbio e merita pertanto di essere ribadita, in assenza di alcuna innovazione nella normativa di riferimento nè di alcuna nuova argomentazione in senso consapevolmente contrario, rinvenibili nella giurisprudenza successiva.

Va quindi ribadito il principio per cui "nel processo tributario la notificazione della sentenza di primo grado alla controparte ai fini della decorrenza del termine breve per appellare di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 51 , comma 1, deve essere effettuata, anche in presenza di procuratore costituito, ai sensi degli artt. 16 e 17 del medesimo Decreto, richiamati dall'art. 38".

3. Ciò premesso, occorre evidenziare che non appare condivisibile l'assunto del Procuratore generale, secondo cui nel caso di specie non ricorrano gli effettivi elementi necessari perchè si abbia la notificazione mediante raccomandata con "consegna a mani proprie" di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 17 , comma 1, idonea a consentire valida notifica pur in presenza di elezione di domicilio, in quanto la disposizione non sarebbe applicabile agli enti, citandosi a supporto alcuni arresti di questa Corte relativi alle società di capitali (in particolare Cass. 12/11/2004, n. 21514 e Cass. 15/11/2017, n. 27050 , che ritengono che la consegna a mani proprie sia un'eccezione non estensibile alle società di capitali che, per definizione, possono ricevere gli atti soltanto a mezzo di altre persone, sia pure da esse dipendenti o incaricate), doglianza del resto neanche prospettata originariamente dall'Agenzia ricorrente.

3.1. Secondo consolidata giurisprudenza di questa Corte, la notifica di cui all'art. 17, comma 1, mediante "consegna a mani proprie", che deve considerarsi rituale anche in presenza di una elezione di domicilio, è più ampia della notificazione a mani proprie di cui all' art. 138 c.p.c., dovendo identificarsi anche con tutte le altre notificazioni ex art. 140 c.p.c., o a mezzo del servizio postale, a seguito delle quali l'atto venga comunque consegnato a mani del destinatario della notificazione (in tale senso Cass. 25/03/2002, n. 4274 ; Cass. 8/11/2002, n. 15697; Cass. 03/07/2003, n. 10474 ; Cass. 18/6/2004 n. 11423 ; Cass. 6/7/2004, n. 12395 ; Cass. 20/4/2007, n.

9381 ; nonchè tutta la giurisprudenza richiamata nel prosieguo), pena la irrilevanza della differente forma lessicale utilizzata.

E' vero che questa Corte in molteplici occasioni ha precisato che l'espressione "mani proprie" deve essere oggetto di una stretta interpretazione letterale, imposta dalla natura processuale speciale della norma, ed è quindi da riferire esclusivamente alla parte; solo su tale presupposto, la consegna in mani proprie della parte rappresenta la modalità di comunicazione e notificazione di atti e provvedimenti alla quale si può sempre ricorrere, pur in presenza di un'elezione di domicilio.

Tale affermazione di principio è stata declinata in vari modi, talvolta escludendosi in radice l'ammissibilità di una consegna a mani proprie nei confronti della società contribuente (come negli arresti citati dal PG), talaltra ritenendola astrattamente ammissibile ma necessario che in casi siffatti la consegna avvenisse a mani del legale rappresentante della società (Cass. 09/03/2007, n. 5504 ; Cass. 20/12/2012, n. 23571); in alcune pronunce il principio è stato esteso ad alcuni specifici enti impositori (Cass. 26/03/2014, n. 7059 ha escluso che fosse a mani proprie la notifica al consorzio di bonifica effettuata a mani del "portiere") o al concessionario della riscossione avente forma societaria (Cass. 11/11/2016, n. 23055 per Equitalia s.p.a.; Cass. 15/11/2017, nn. 27031 , 27032, 27033, 27034 e 27035 nonchè Cass. 19/01/2018, n. 1304 , per Geset Italia s.p.a.).

3.2. Ritiene la Corte che tali considerazioni però non possano valere nel caso di specie ove la notificazione è stata effettuata nei confronti dell'Agenzia delle entrate - Riscossione.

In primo luogo, il ragionamento effettuato in tema di società di capitali non appare agevolmente estensibile all'amministrazione statale e alle agenzie fiscali.

Esistono infatti strutturali differenze tra l'organizzazione corporativa delle persone giuridiche di diritto privato e la struttura organizzativa delle amministrazioni pubbliche di cui al D.Lgs. n. 165 del 2001 , art. 1 , comma 2.

Nel sistema della pubblica amministrazione, l'attribuzione della rappresentanza dell'ente ad un soggetto persona fisica non può ritenersi esclusiva, non solo per l'esistenza di norme derogatorie a tale ipotetica esclusività, ma in via più generale per l'esistenza del precetto di buona amministrazione di cui all' art. 97 Cost., in forza del quale esiste una soggettività diffusa dell'ente pubblico, cui fa da riscontro il dovere del singolo dipendente pubblico di farsi carico della trasmissione dell'atto ricevuto dall'ufficio interno dell'amministrazione effettivamente competente.

Del resto, la previsione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 16 , comma 3, u.p., che legittima il contribuente alla notifica mediante consegna diretta presso gli uffici dell'ente impositore, ritiene espressamente sufficiente la consegna a mani dell'impiegato addetto, evidentemente sul presupposto di un obbligo di trasmissione (cfr. Cass. 20/6/2002; Cass. 12/05/2021, n. 12517 , da ultima, ha ritenuto che ai fini del decorso del termine breve di impugnazione, la notifica della sentenza può essere fatta alla parte personalmente soltanto mediante "consegna a mani" di

quest'ultima, da effettuarsi, ove il destinatario sia l'amministrazione finanziaria, "mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia").

In tal senso militano peraltro le considerazioni di altro autorevole arresto delle Sezioni Unite (Cass., Sez. U., 14/02/2006, n. 3116); chiamata a pronunciarsi sulla questione della successione delle agenzie fiscali e sulla legittimazione degli uffici periferici, la Corte ha optato per un modello diffuso di legittimazione che ritiene dotati di potere rappresentativo, ai fini processuali, non solo il direttore dell'agenzia centrale ma anche le agenzie periferiche.

Più di recente, come si è detto, Cass., Sez. U., 11/07/2022, n. 21884 , ha ritenuto l'idoneità, ai fini della decorrenza del termine breve, della notifica effettuata ad un ufficio periferico dell'ente impositore.

Anche il principio di effettività della tutela giurisdizionale impone di interpretare le norme processuali in senso favorevole alla loro finalità che, nel caso in esame, è quella, in generale, di garantire la speditezza dell'iter processuale, specie in presenza, come nella specie, di norme di legge (D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 17) che espressamente derogano alle regole generali codicistiche; e, in particolare, in tema di notificazione della sentenza, di agevolare la formazione del giudicato.

Deve quindi concludersi sul punto che non esiste alcuna ragione per ritenere sussistente alcun vincolo derivante dalla normativa positiva di esclusiva identificazione dell'ente impositore con il suo "legale rappresentante", sussistendo semmai un argomento letterale in senso diametralmente opposto.

Nè vi è motivo di ritenere che la speciale forma di notifica diretta a mezzo posta, prevista dal D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 16 , comma 3, non si applichi all'agente della riscossione.

Questa Corte, sia pure in tema di notifica diretta del ricorso, ha ritenuto senz'altro valida la notificazione del ricorso introduttivo del giudizio effettuata dal contribuente non già con l'ausilio dell'ufficiale giudiziario, ovvero a mezzo del servizio postale, ma con consegna, presso la sede del concessionario, ad impiegato addetto - "che ne rilascia ricevuta sulla copia" - trovando applicazione il principio affermato da questa stessa Corte secondo cui siffatta notifica va ritenuta inesistente solo qualora, sulla copia dell'atto depositato, manchi la sottoscrizione di un qualsivoglia impiegato dell'ente destinatario - circostanza nel caso di specie neppure dedotta - (Cass. n. 2905/2017 , che richiama Cass. n. 2816/2012 e n. 22575/2004).

Inoltre, con circolare del Ministero delle Finanze n. 98 del 23 aprile 1996 , l'amministrazione ha chiarito che le notificazioni dirette, mediante consegna all'ufficio, possono essere fatte anche nei confronti del concessionario del servizio di riscossione, che ne rilascia ricevuta sulla copia.

La ratio di tale condivisibile interpretazione si rinviene nel fatto che l'agente della riscossione, il quale è parte nel giudizio nel caso in cui abbia emesso l'atto impugnato, sostanzialmente viene a trovarsi nella stessa posizione processuale dell'ufficio ed è tenuto ai medesimi obblighi di collaborazione con il cittadino ed imparzialità, cui è tenuta l'amministrazione nell'esercizio della propria funzione.

Alla luce di tali considerazioni, un regime differenziato non troverebbe alcuna giustificazione, tanto più che l'art. 1 del nuovo regolamento dell'albo dei gestori dei servizi di riscossione parla, senza alcuna distinzione, di "soggetti che effettuano attività di liquidazione e di accertamento dei tributi e delle altre entrate degli enti locali" e che i poteri dei concessionari sono variamente regolati dal D.Lgs. n. 446 del 1997 , artt. 52 , 53 , 59 ; dal Reg. 289/2000; dal D.M. 9 marzo 2000, n. 87; dal D.Lgs. n. 112 del 1990, art. 3, commi 6-6-7; dall'art. 1 comma 805 (e precedenti e successivi) della L. n. 160 del 2019 .

3.3. Non può neanche ipotizzarsi un regime differenziato tra le due ipotesi previste dal D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 16 , comma 3, in quanto, come si è detto, il concetto di "consegna a mani proprie" di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 17 , è più ampio di quello di "notifica a mani proprie" di cui all' art. 138 c.p.c..

La differenza tra la nozione di "notifica a mani proprie", come prevista nell'ordinamento processualciviltistico, e "consegna a mani proprie", concetto più ampio ed idoneo a ricomprendere anche i casi di notifica diretta, senza il ministero dell'ufficiale giudiziario o di altro soggetto equiparato, trova riscontro nell'interpretazione "storica" del regime del D.P.R. n. 636 del 1972 , art. 39 (articolo abrogato dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 71, a far data dall'insediamento delle commissioni tributarie provinciali e regionali), che comportava l'applicabilità al processo tributario delle disposizioni processuali civilistiche espressamente richiamate, imponendo comunque una valutazione di compatibilità delle singole norme del codice di procedura civile con quelle che disciplinavano il contenzioso tributario (cfr. Cass. 15/5/2013, n. 11621 e l'ampia giurisprudenza in essa richiamata).

La specialità della disciplina delle notifiche nel contenzioso tributario, nonché un'interpretazione normativa meno formalistica, basata sull'individuazione dell'amministrazione quale destinataria della notificazione degli atti del processo, porta, dunque, a riconoscere che la consegna "a mani proprie" possa essere effettuata anche tramite spedizione a mezzo del servizio postale, non rinvenendosi alcun dato letterale o sistematico per affermare il contrario, anzi trovando fondamento normativo nel D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 16 , comma 3, in tema di notifica delle sentenze del giudice di merito.

Deve pertanto ritenersi che "nel processo tributario, la notificazione della sentenza di primo grado, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 16 , comma 3, mediante spedizione postale con plico raccomandato senza busta con ricevuta di ritorno presso la sede dell'Agente delle entrate - Riscossione, determina la decorrenza del termine breve per appellare di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 51 , comma 1, anche nel caso in cui l'agente della riscossione si sia costituito in primo grado a mezzo di procuratore del libero foro presso il quale ha eletto domicilio".

Dalla notificazione effettuata a norma dell'art. 38, comma 2 proc. trib. nella vigente formulazione, decorre, ex art. 51, comma 1, proc. trib., il termine di sessanta giorni per l'appello, là dove, invece, in mancanza, trova applicazione il termine, c.d. "lungo", dell' art. 327 c.p.c., secondo quanto stabilito dall'art. 38, comma 3, proc. trib. (in tal senso vedi Cass. n. 9108/2017 ; n. 26449/2017 ; n. 4616/2018 ; n. 16554/2018).

3.4. Nel caso in esame, costituiscono circostanze pacifiche che l'Agenzia delle Entrate - Riscossione si fosse costituita nel giudizio di primo grado a mezzo di difensore del libero foro, presso cui aveva eletto domicilio, e che la notifica della sentenza di primo grado fosse avvenuta mediante spedizione diretta con raccomandata a/r presso la sede dell'agente della riscossione, ricevuta in data 23/5/2017.

La C.t.r., dunque, ha rilevato la tardività dell'appello, notificato in data 9/11/2017, evidentemente ritenendo che la notificazione della sentenza, spedita dal contribuente direttamente presso la sede dell'agente della riscossione, e non presso il procuratore costituito nel giudizio di primo grado, fosse idonea a far decorrere il termine breve per l'appello.

Per quanto fin qui osservato, il ricorso va, dunque, rigettato, poichè nella specie la C.t.r. ha correttamente ritenuto l'inammissibilità, per tardività, dell'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate - Riscossione in data 8 maggio 2017, oltre il termine di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 51 , comma 1, di sessanta giorni decorrenti dalla notificazione della sentenza di primo grado, nella specie, avvenuta a cura del contribuente "a mani dell'interessato", mediante consegna diretta presso la sede dell'agente della riscossione, come risultava dalla relativa ricevuta - in data 22 dicembre 2016.

Nulla deve disporsi in ordine alle spese perchè parte contribuente è rimasta intimata.

Rilevato che risulta soccombente una parte 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 2002, n. 115 , art. 13 , comma 1 quater, (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza