

Sentenza del 23/05/2024 n. 14435 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Notificazione atti tributari - Variazione domicilio fiscale - Onere comunicazione - Grava sul contribuente - Mancato adempimento - Legittimità della notificazione presso residenza precedente - Sussiste

Massima:

La disciplina delle notificazioni degli atti tributari, si fonda sul criterio del domicilio fiscale e sul correlato onere preventivo del contribuente di indicare il proprio domicilio all'Ufficio tributario, e di tenere detto ufficio costantemente informato delle sue eventuali variazioni, per cui, il mancato adempimento, originario o successivo, di tale onere di comunicazione legittima l'Ufficio procedente ad eseguire le notifiche nel domicilio fiscale per ultimo noto, eventualmente nella forma semplificata di cui alla lett. e) dell'art. 60, comma 1, d.P.R. n. 600 del 1973.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

La Commissione Tributaria Provinciale di Ferrara accoglieva il ricorso del suindicato contribuente avverso la cartella di pagamento della maggiore imposta di registro, ipotecaria e catastale, nonché quella sostitutiva per l'atto di mutuo, per effetto della revoca dell'agevolazione "prima casa", essendosi l'acquirente impegnato a trasferire la residenza entro il termine di diciotto mesi dall'acquisto dell'abitazione, come previsto dalla Nota II bis dell'art. 1, Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, in quanto gli avvisi di accertamento presupposti erano stati notificati oltre il termine di 30 giorni dalla variazione del domicilio fiscale, cioè al precedente indirizzo del contribuente, essendo applicabile l'art. 60, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973 (nel testo *ratione temporis* vigente nell'anno 2013) e, quindi, opponibile all'Amministrazione finanziaria l'intervenuta variazione del domicilio fiscale a Cento (FE).

La Commissione Tributaria Regionale della Emilia-Romagna respingeva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, che aveva sostenuto la validità della notifica dell'atto prodromico effettuata al precedente domicilio fiscale di Paola (CS), essendo opponibile all'Ufficio la

variazione dell'indirizzo anagrafico e del domicilio fiscale a Cento (FE), solamente decorso il termine di 60 giorni di cui l' art. 58 del D.P.R. n. 600 del 1973 .

Osserva, invece, il giudice tributario di secondo grado che nessun rimprovero può muoversi al contribuente perché non aveva indicato nella sua ultima dichiarazione dei redditi (quella del 2012 anteriore alla notificazione dell'avviso di accertamento presupposto) un indirizzo difforme del suo domicilio fiscale, allora coincidente con la residenza anagrafica, ed aveva modificato il proprio indirizzo anagrafico il 2/1/2013, "prima di poterlo indicare nella successiva dichiarazione dei redditi dell'anno 2013."

Secondo la CTR dell'Emilia-Romagna, quindi, trova applicazione l' art. 60, comma 3 , D.P.R. n. 600 del 1973 , nel testo *ratione temporis* vigente, il quale prevede che "Le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal trentesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica o, per le persone giuridiche (...)" e non invece il più lungo termine di 60 giorni, previsto dall'art. 58, ultimo comma, D.P.R. n. 600 del 1973 , per rendere opponibili i cambi di domicilio, donde la invalidità della notificazione nel vecchio indirizzo anziché in quello nuovo, già opponibile all'Amministrazione finanziaria.

Avverso la sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, affidato ad un unico motivo, mentre il contribuente ha depositato memoria di "costituzione di difensore a mezzo procura notarile" nonché, in prossimità dell'adunanza camerale del 3/11/2021, memoria ex art. 380 bis cod. proc. civ. ; la Corte sesta sezione tributaria reputando di particolare rilevanza la questione di diritto controversa, con ordinanza interlocutoria ha rinviato la causa a nuovo ruolo, per trattazione in pubblica udienza, davanti alla quinta sezione tributaria, in ragione di quanto previsto dall' art. 380-bis, comma terzo, cod. proc. civ. (Cass. n. 29910/2018; n. 5851/2020).

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il motivo di ricorso, in relazione all' art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ. , l'Agenzia delle Entrate denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 58 e 60 del D.P.R. n. 600 del 1973 , in quanto, al caso di specie, deve trovare applicazione l'art. 58 D.P.R. cit., secondo cui le variazioni del domicilio fiscale hanno effetto dal sessantesimo giorno successivo a quello in cui si sono verificate e non l'art. 60 dello stesso D.P.R., richiamato dal giudice di appello nel testo *ratione temporis* vigente, che si applica alle variazioni di indirizzo nello stesso Comune le quali non implicano alcuna variazione del domicilio fiscale.

Più precisamente, la ricorrente deduce che la CTR ha errato nel ritenere invalida la notifica dell'atto impositivo presupposto, effettuata nel precedente domicilio fiscale dello A.A., avendo il contribuente trasferito la propria residenza anagrafica dal Comune di P (CS) a quello di C (FE), a decorrere dal 2/1/2013, essendosi perfezionata la notifica dell'avviso di accertamento il 6/2/2013, ossia oltre i 30 giorni dall'intervenuta variazione della residenza anagrafica, ma entro il termine di gg. 60 di cui all' art. 58 , D.P.R. n. 600 del 1973 , periodo durante il quale non è opponibile all'Ufficio la variazione di domicilio fiscale connessa al trasferimento di residenza, essendo del tutto valida ed efficace la notificazione effettuata nel domicilio fiscale.

Va, anzitutto, disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso per cassazione, perché tardivamente proposto in quanto, in tema di definizione agevolata delle liti fiscali, la sospensione del termine per impugnare, prevista dall' art. 6, comma 11, del D.L. n. 119 del 2018 , conv. dalla L. n. 136 del 2018 , opera automaticamente, a prescindere dal concreto intento della parte privata di avvalersene.

Pertanto, per la disposta sospensione, i termini d'impugnazione che, per effetto della disciplina ordinaria, venivano a scadere nel periodo compreso tra il 24 ottobre 2018 e il 31 luglio 2019, sono stati sospesi ope legis per nove mesi (v. Cass. n. 30397/2021, nonché, per fattispecie analoghe di sospensione, quantunque regolate da disposizioni diverse, Cass. n. 11913/2019 e Cass. n. 11531/2016).

Ciò detto, osserva il Collegio che il contribuente, nelle proprie difese, insiste nell'evidenziare che l'Agenzia delle entrate, quando ha notificato l'avviso di accertamento che ha preceduto la cartella di pagamento oggetto di causa, "era già legalmente e pienamente a conoscenza della nuova residenza del contribuente", all'epoca studente universitario, in quanto l'atto espressamente riportava la circostanza che dai controlli effettuati era risultato che lo A.A. aveva "stabilito la residenza nel Comune di C ove è ubicato l'immobile acquistato con le agevolazioni prima casa in data 02/01/2013 e quindi in ritardo rispetto ai termini di legge (...)", circostanza che aveva determinato la ragione della decadenza dalla agevolazione.

Secondo il contribuente, dunque, l'Ufficio non poteva invocare, al fine della ritualità della notificazione, l'inopponibilità della predetta circostanza fattuale, ad esso nota, non assumendo concreto rilievo il termine di 30 giorni o quello diverso di 60 giorni di cui agli artt. 60 e 58 , D.P.R. n. 600 del 1973 .

La tesi difensiva non appare condivisibile perché finisce per confondere la disciplina delle notificazioni con quella dell'agevolazione fiscale revocata al contribuente.

La notifica degli avvisi di accertamento deve essere eseguita, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. c) , nel Comune del domicilio fiscale del contribuente, coincidente, nel caso di persona fisica, con il luogo della sua residenza anagrafica, ex art. 58, comma 2, del Decreto citato, per cui il domicilio fiscale è requisito indispensabile per la notifica degli atti tributari, che si realizza attraverso un procedimento diretto a comprovare la conoscenza legale dell'atto impositivo da parte del destinatario, con l'applicazione, in quanto consentita, delle norme del codice di procedura civile .

La disciplina delle notificazioni degli atti tributari, infatti, si fonda sul criterio del domicilio fiscale e sul correlato onere preventivo del contribuente di indicare il proprio domicilio all'Ufficio tributario, e di tenere detto ufficio costantemente informato delle sue eventuali variazioni, per cui, come questa Corte ha avuto occasione di affermare, "il mancato adempimento, originario o successivo, di tale onere di comunicazione legittima l'Ufficio procedente ad eseguire le notifiche nel domicilio fiscale per ultimo noto, eventualmente nella forma semplificata di cui alla lett. e) dell'art. 60, comma 1 , D.P.R. n. 600 del 1973 ." (Cass. n. 27129/2016, n. 1206/2011).

Stabilisce l' art. 58, ultimo comma , D.P.R. n. 600 del 1973 , che "le cause di variazione del domicilio fiscale hanno effetto dal sessantesimo giorno successivo a quello in cui si sono verificate".

Si ha variazione del domicilio fiscale, ai sensi del comma secondo del suddetto art. 58, quando il contribuente trasferisce la propria residenza anagrafica in altro Comune.

Nel caso di specie, peraltro, è lo stesso ricorrente a riferire di avere mutato residenza anagrafica il 2/1/2013 e che l'avviso di accertamento gli è stato notificato il 6/2/2013.

La notifica, dunque, è valida perché avvenuta nel termine di inopponibilità all'erario del mutamento del domicilio fiscale, in quanto i 60 giorni indicati dalla norma valgono a consentire all'Amministrazione di beneficiare, incondizionatamente, di un perimetro temporale adeguato ai fini dell'effettuazione della notifica di un atto al vecchio indirizzo del soggetto che ne è destinatario e che pure a comunicato all'anagrafe d'essersi trasferito.

Non appare pertinente il richiamo all' art. 60, comma terzo , D.P.R. n. 600 del 1973 (nel testo applicabile *ratione temporis*) in quanto tale norma, come noto, prevede che "le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo non risultanti dalla dichiarazione annuale hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal trentesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica" e la norma non può essere invocata per sostenere che l'inefficacia della notifica dell'avviso di accertamento.

L' art. 60, comma terzo , D.P.R. 600 del 1973 disciplina le variazioni dell'"indirizzo", non quelle del "domicilio fiscale".

La Corte (Cass. n. 23334/2017) che "i due concetti non coincidono: il domicilio fiscale è un luogo predeterminato dalla legge secondo criteri obiettivi (art. 58 D.P.R. 600/73); l'"indirizzo", invece, è il luogo fisico presso il quale il contribuente può essere reperito, ma sempre nell'ambito del domicilio fiscale stabilito dalla legge (art. 60 D.P.R. 600/73). Gli effetti della variazione del domicilio fiscale sono stabiliti dall' art. 58 D.P.R. 600/73 , il quale prevede un'ultrattività del precedente domicilio fiscale di 60 giorni; gli effetti della variazione dell'indirizzo nell'ambito del medesimo Comune di domicilio fiscale sono invece disciplinati dal successivo art. 60 D.P.R. 600/73 , il quale prevede (in seguito all'intervento di Corte cost., 19-12-2003, n. 360) un'ultrattività del vecchio indirizzo di 30 giorni."

La sentenza gravata va cassata senza rinvio perché va esclusa, nel caso di specie, la predicata possibilità di far valere, da parte del contribuente, l'irritualità della notifica dell'atto prodromico, unitamente alla impugnazione dell'atto successivamente notificato dall'Ufficio, ai sensi dell' art. 19, comma 3 , D.Lgs. n. 546 del 1992 , che prevede, appunto, la possibilità di far valere la mancanza di una valida notifica dell'atto precedente, del quale il contribuente sia comunque venuto legalmente a conoscenza (Cass. n. 27799/2018).

La conseguenziale irretrattabilità del credito tributario posto in riscossione, e recato dalla cartella opposta, conduce alla cassazione della sentenza impugnata ed alla decisione della causa, senza necessità di istruttoria, con il rigetto dell'originario ricorso del contribuente.

Segue la condanna alle spese processuali del presente giudizio mentre la peculiarità della vicenda esaminata consiglia la compensazione di quelle dei gradi di merito.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso del contribuente che condanna al pagamento delle spese del presente giudizio, liquidate in Euro 3.000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma il 17 maggio 2024.

Depositata in Cancelleria 23 maggio 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza