

Giurisprudenza - CORTE DI CASSAZIONE - Sentenza 24 settembre 2015, n. 18934

Tributi - Accertamento - Notificazioni - Residenza all'estero - Notifica a mano del coniuge - Validità del procedimento notificatorio - Sussiste

Ritenuto in fatto

1. Con la sentenza n. 27/03/08, depositata il 17.04.08 e non notificata la Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria accoglieva l'impugnazione proposta da M.S. avverso la decisione n. 168/07/06 della Commissione Tributaria Provinciale di Perugia che aveva dichiarato inammissibile per tardiva proposizione il ricorso proposto avverso la cartella di pagamento n. X emessa dalla S. SPA per un importo di €.1.245.210,33, a titolo di IVA ed accessori relativi all'anno di imposta 1997 a seguito della definitività dell'avviso di accertamento n.600504/2004.

2. Osservava la Commissione che ai sensi dell'art.60, comma 1, lett. c) del DPR n.600/1973, salvo il caso di consegna dell'avviso a mani proprie, la notificazione doveva essere eseguita presso il domicilio fiscale del destinatario e ne traeva la conseguenza che la notificazione eseguita in altra forme, come nel caso in esame mediante consegna al coniuge presso la residenza, non poteva essere equiparata alla notificazione presso il domicilio fiscale e se ne doveva dichiarare la nullità. Tale nullità della notificazione tuttavia non era destinata a riverberarsi sull'atto notificato, cioè sulla cartella.

Concludeva, infatti, testualmente affermando "Unica conseguenza della nullità della notificazione della cartella esattoriale, comunque giunta infine a conoscenza dell'interessato come dimostra il fatto di averla impugnata, è la mancata decorrenza dei termini per impugnarla e, conseguentemente la tempestività del ricorso proposto alla Commissione Tributaria Provinciale".

Esaminato quindi il merito dell'impugnazione, accoglieva la domanda di annullamento della cartella.

3. Avverso questa sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate affidato a quattro motivi. Resiste l'intimato con controricorso e propone ricorso incidentale su un motivo che illustra con memoria ex art.378 c.p.c.

Considerato in diritto

1.1. Primo motivo - violazione degli artt.2700 cc e 4 e 14 della L n.890/1982 e 60 del DPR n.600/1973 (art.360, comma 1 n.3, c.p.c.) corredato dal seguente quesito "Dica la Corte se violi gli artt. 2700 cc e 4 e 14 della L n.890/1982 - secondo cui l'avviso di ricevimento della cartella notificata a mezzo posta, essendo munito di fede privilegiata ex art.2700 cc, costituisce il solo documento idoneo a provare (con riferimento alla decorrenza dei termini connessi alla notificazione) sia l'intervenuta consegna del plico presso l'Indirizzo indicato e della relativa data, sia l'identità della persona alla quale è stata eseguita e che ha sottoscritto l'atto - la sentenza della CTR che dichiara nulla la notificazione di una cartella esattoriale recependo l'allegazione dell'appellante contribuente che essa era avvenuta in un luogo (nella specie, Comune di residenza) diverso

da quello riportato nell'avviso di ricevimento (corrispondente al domicilio fiscale eletto). Ciò pur in assenza della proposizione da parte dell'appellante contribuente di un'apposita querela di falso".

1.2. Il primo motivo è inammissibile.

La Commissione regionale ha affermato che la notificazione in esame non era stata eseguita presso il domicilio fiscale del contribuente, bensì presso la sua residenza, in San Marino, ed a mani della moglie e ne ha dedotto la nullità.

Nel prospettare il vizio in esame la Agenzia dà per presupposta una difformità tra quanto attestato nella relata e quanto effettivamente percepito dall'agente notificatore, aggreditale solo con la querela di falso, che, a suo dire, la Commissione avrebbe superato sulla base della mera allegazione del contribuente. Orbene la ricostruzione in fatto suggerita dalla Agenzia non trova riscontro nella sentenza in esame per cui il vizio dedotto non risulta pertinente, e sembra piuttosto sollecitare una revisione dell'accertamento in fatto, inammissibile in sede di legittimità.

2.1. Secondo motivo - violazione degli artt.156 e 160 c.p.c., 60 del DPR n.600/1973 (art.360, comma 1 n. 3, c.p.c.), accompagnato dal seguente motivo "Dica la Corte se violi gli artt.156 e 160 c.p.c. e 60 del DPR n.600/1973 - alla cui stregua deve ritenersi valida la notifica di una cartella esattoriale, indirizzata ad una persona fisica non residente, eseguita anziché presso il domicilio fiscale italiano come individuato ai sensi dell'art.58, comma 2, secondo periodo, del DPR n.600/1973, direttamente presso il luogo di residenza estera mediante consegna a mani del coniuge, attesa l'idoneità di detta notificazione ad assicurare la conoscibilità dell'atto da parte del suo destinatario - la sentenza della CTR che, in una tale situazione, dichiara nulla la notifica in quanto non eseguita a mani del destinatario ed effettuata in luogo diverso dal suo domicilio fiscale".

2.2. Il motivo è fondato.

2.3. L'art.60, comma 1, del DPR n.600/1973 prevede "la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile con le seguenti modifiche: (...) c) salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario; (...)"e) quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 del codice di procedura civile, in busta chiusa e sigillata, si affigge nell'albo del comune, e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione; (...)".

Dalla lettura della norma si evince che la disciplina delle notificazioni degli atti tributari si fonda sul criterio del domicilio fiscale al quale, tuttavia, è connesso l'onere preventivo del contribuente di indicare all'Ufficio tributario il proprio domicilio fiscale e di tenere detto ufficio costantemente informato delle eventuali variazioni, sicché il mancato adempimento, originario o successivo, di tale onere di comunicazione legittima

l'Ufficio procedente ad eseguire le notifiche comunque nel domicilio fiscale per ultimo noto, eventualmente nella forma semplificata di cui alla lett. e) dell'art. 60 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

2.4. Tuttavia, come già in precedenza affermato da questa Corte con principio a cui intende darsi continuità (cfr. Cass, n. 25272/2014), essendo tale disciplina posta a garanzia dell'Amministrazione finanziaria, cui non può essere addossato l'onere di ricercare il contribuente fuori del suo domicilio fiscale, quando questi non abbia comunicato le variazioni del domicilio fiscale utili a consentire la notificazione, la sua inosservanza non comporta, in ogni caso, l'illegittimità del procedimento notificato quando venga seguita una procedura più garantista per il contribuente, come - nel caso in esame - quella prevista dall'art. 139 c.p.c., con notificazione presso la residenza del destinatario, mediante consegna al coniuge convivente. Nel caso in esame la notificazione risulta aver raggiunto il suo scopo, poiché il contribuente ha impugnato l'atto sviluppando difese ulteriori rispetto al profilo della mancata notifica di persona, così rivelando un'ideale conoscenza dell'atto (Cass. n. 10327/2014).

2.5. D'altronde, come già affermato da questa Corte l'ordinamento non appresta alcuna tutela all'interesse alla mera regolarità formale del processo (ovvero all'astratta regolarità dell'attività giudiziaria), sicché l'interesse a denunciare la violazione di una norma processuale in tanto sussiste in quanto ciò abbia comportato un pregiudizio alla sfera giuridica della parte (Cass. n. 15678/2007, Cass. SS.UU. n.15763/2011, Cass. n.3712/2012, Cass. n. 10327/2014).

2.6. In altri termini, la possibilità di denunciare vizi formali del processo garantisce soltanto l'eliminazione del pregiudizio concretamente subito dal diritto di difesa della parte in dipendenza del prospettato error in procedendo, nel caso in esame ciò non risulta essere avvenuto giacché dalla decisione impugnata e dagli atti non emerge che la parte privata abbia illustrato, come era suo onere, le ragioni che avevano determinato il ritardo nell'impugnazione e che avrebbero potuto giustificare, ove risultanti fondate, una remissione in termini (cfr. Cass. n. 12812/2012).

2.7. Invero, qualora la notifica dell'atto, come nel caso in esame, abbia raggiunto il suo scopo, come si evince dalla intervenuta impugnazione, si determina uno spostamento dell'onus probandi, gravando sulla parte, che abbia dimostrato di conoscere l'atto e che intenda far valere in giudizio un diritto il cui esercizio è assoggettato a termine di decadenza, l'onere di dimostrare la diversa data di ricezione dell'atto o di sua conoscenza e la tempestività della impugnazione (cfr. Cass. n. 23213/2014).

3.1. Terzo motivo - violazione degli artt. 153, 160, 184 bis, 291, c.p.c. (art.360, comma 1 n.4, c.p.c.).

Sostiene la ricorrente Agenzia che la Commissione territoriale ha errato nel ritenere ammissibile l'impugnazione della cartella proposta oltre il termine di cui all'art.21 del DLGS n.546/1992, in ragione della asserita nullità del procedimento notificatorio.

3.2. Quarto motivo - violazione degli artt. 1292, 2257, 2266, 2267, 2291 cc, 56 del DPR n.633/1972 e 25 del DPR n.602/1973 (art.360, comma 1 n.3, c.p.c.), riassunto nel seguente quesito "Dica la Corte se violi gli artt.

1292, 2257, 2266, 2267, 2291 cc, 56 del DPR n.633/1972 e 25 del DPR n.602/1973 - alla cui stregua deve ritenersi valida la notifica di un avviso di accertamento, emesso ai fini IVA, nei confronti di una società di fatto eseguito presso il domicilio di uno dei soci in qualità di legale rappresentante e, per l'effetto legittima la notifica della cartella esattoriale con cui viene richiesta ad uno degli altri soci il pagamento ex artt.2267 e 2291 cc, di quanto dovuto dalla società - la sentenza della CTR che ritenga nulla la notifica di un avviso di accertamento emesso nei confronti di una società di fatto e notificato ad uno soltanto dei soci e, conseguentemente, annulli, in quanto non preceduta dalla notifica di detto avviso, la cartella esattoriale notificata ad un altro dei soci della medesima società".

3.3. La disamina dei motivi terzo e quarto è assorbita dall'accoglimento del secondo motivo.

4.1. Ricorso incidentale proposto in via subordinata all'accoglimento del terzo motivo - violazione dell'art.60, comma 1, lett. f) del DPR n.600/1973 (art.360, comma 1 n.3, c.p.c.) "Dica la S. Corte se violi l'art.60, comma 1 lett. f) del DPR n.600/1973 (che prevede l'inapplicabilità degli avvisi da notificare al contribuente dell'art.142 c.p.c.) la sentenza della CTR di Perugia che ritenga nulla invece che inesistente la notificazione di una cartella esattoriale a persona non residente in Italia (ma in Repubblica di San Marino) effettuata con raccomandata direttamente presso la residenza estera del soggetto in questione".

4.2. La disamina del motivo è assorbita dall'accoglimento del secondo motivo. Va peraltro osservato che il motivo è, comunque, inammissibile.

La doglianza si fonda sull'affermazione che la notificazione sia stata eseguita con raccomandata direttamente inviata presso la residenza in San Marino, circostanza che non risulta essere stata accertata In fatto dalla CTR ed anzi appare smentita, attraverso la lettura della sentenza, dalle prospettazioni della stessa parte privata che, con l'atto di appello, si era doluta che la cartella non era stata notificata presso il domicilio fiscale "dove pure era stata indirizzata dall'Amministrazione finanziaria, ma altrove, mediante consegna alla moglie ..." affermazione che induce ad escludere che la raccomandata sia stata inviata direttamente presso la residenza in San Marino (fol. 2 della sent.): ne consegue la inammissibilità del motivo, che si fonda su una circostanza nuova, non accertata, ed in contrasto con le emergenze processuali.

5.1. Conclusivamente, il ricorso principale va accolto, inammissibile il primo motivo, fondato il secondo motivo ed assorbiti i motivi terzo e quarto; il ricorso incidentale va rigettato perché assorbito dalla decisione di accoglimento del secondo motivo del ricorso principale; la sentenza impugnata va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti, la causa va decisa nel merito con la dichiarazione di inammissibilità del ricorso originario perché proposto tardivamente.

5.2. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono poste a carico di M.S. nella misura liquidata in dispositivo; le spese di giudizio per le fasi di merito si compensano.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso principale, fondato il secondo motivo ed assorbiti i motivi terzo e quarto, inammissibile il primo motivo; rigetta il ricorso incidentale, assorbito dalla decisione di accoglimento del secondo motivo del ricorso principale;

cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, dichiara inammissibile il ricorso originariamente proposto dal contribuente; condanna M.S. alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità che liquida nel compenso di €11.000,00=, oltre spese prenotate a debito, e compensa le spese di giudizio delle fasi di merito.