

Giurisprudenza - CORTE DI CASSAZIONE - Ordinanza 25 novembre 2022, n. 34740

Tributi - Controllo automatizzato dichiarazione dei redditi - Cartella di pagamento - Prescrizione dei termini di decadenza - Eccezione non dedotta nel ricorso introduttivo ma con separata memoria - Inammissibilità

Rilevato che

1. Risulta dalla sentenza impugnata, che l'Agenzia delle Entrate, in seguito a controllo automatico formale delle dichiarazioni dei redditi Unico e sostituto di imposta, emise cartella di pagamento, ai sensi dell'art. 36-bis d.P.R. 1973, n. 600 e dell'art. 54-bis d.P.R. 1972, n. 633, nei confronti di B. R., in qualità di socio dello studio associato B. & M. e Associati, per il periodo 2007.

Impugnato il predetto atto dal contribuente, la C.T.P. di Bologna respinse il ricorso con sentenza 160/10/12 che fu confermata dalla C.T.R. per l'Emilia Romagna, adita dal medesimo contribuente, con la sentenza n. 637/16/14, depositata il 31/3/2014.

2. Contro la predetta sentenza il contribuente propone ricorso per cassazione sulla base di cinque motivi, illustrati anche con memoria. L'Agenzia delle Entrate ed E.C. s.p.a. resistono con controricorso.

Considerato che

1. Con il primo motivo, si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 26 d.p.r. 29 settembre 1973 n. 602, e dell'art. 153 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n.3), cod., proc. civ., per avere la C.T.R. affermato l'infondatezza dell'eccezione di nullità della notifica della cartella per incertezza del destinatario, in ragione della carenza di identità tra l'intestatario della cartella (B.R., via C.P. n. 2, Faenza) e la persona a cui era stata effettuata la notifica (B.R., via C., n. 4, Faenza), sostenendo che il vizio fosse meramente formale e non tale da determinare la nullità dell'atto, che aveva raggiunto il proprio scopo ex art. 156 cod. proc. civ., essendo stato consegnato all'effettivo destinatario, e permesso alla parte di costituirsi e di svolgere le proprie difese, senza però considerare che l'errore riguardante il destinatario e l'indirizzo di residenza era tale da determinare l'inesistenza della notifica.

2. Col secondo motivo, proposto subordinatamente al primo e nell'ipotesi in cui la notifica dell'atto di riscossione venga dichiarata nulla e non inesistente, si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 26 d.p.r. 29 settembre 1973 n. 602, e dell'art. 153 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n.3), cod. proc. civ., per avere i giudici di merito considerato sanata, con effetto ex tunc, l'affermata nullità della notifica per effetto dell'avvenuta proposizione del ricorso da parte del contribuente, senza considerare che, quand'anche fosse stato possibile parlare di nullità e quindi di sanabilità, quest'ultima non avrebbe operato ex tunc, ma ex nunc e sarebbe stata perciò possibile solo se intervenuta prima del decorso del termine di decadenza, mentre nella specie il ricorso davanti alla C.T.P. era stato proposto il 20/1/2012 e dunque quando la decadenza era ormai maturata.

3. Col terzo motivo, si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 cod. civ. e dell'art. 7, comma 1, legge 27 luglio 2000, n. 212, in relazione all'art. 360, primo comma, n.3), cod., proc. civ., per avere i giudici di merito affermato che la presunta mancata notifica degli avvisi di irregolarità, richiamati nella cartella di pagamento, costituisse una generica affermazione dell'appellante e che comunque, quand'anche da quest'ultimo non conosciuti, fosse sufficiente, ai fini della loro legittimità, la loro menzione in cartella, oltre ad avere evidenziato che il contribuente si era limitato a proporre soltanto eccezioni procedurali, senza contestare le somme dovute e iscritte a ruolo. Ad avviso del ricorrente, i giudici non avevano considerato che, una volta contestata la mancata conoscenza, da parte sua, degli

atti prodromici menzionati nella cartella ed evidenziato che la cartella era motivata per relationem attraverso quel richiamo, l'Ufficio avrebbe dovuto dimostrare la non corrispondenza al vero di tale censura. Inoltre, la cartella era affetta da invalidità, proprio in quanto priva del contenuto essenziale di tali atti prodromici, non conosciuti dal contribuente.

4. Con il quarto motivo, si lamenta l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'articolo 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., per non avere la C.T.R. considerato l'omessa riproduzione, all'interno della cartella, dei contenuti essenziali degli avvisi di irregolarità, benché gli stessi fossero stati indicati in seno ad essa come già notificati al contribuente, mentre tal notifica non era avvenuta, sicché non era stato possibile contestare la pretesa nel merito.

5. Con il quinto motivo, infine, si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 36-bis, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dell'art. 54-bis, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e dell'art. 6, comma 5, legge 27 luglio 2000, n. 212, alla luce del principio di diritto UE del contraddittorio, per avere la C.T.R. sostanzialmente detto che, nel caso in cui nel controllo formale rilevi un omesso versamento, non vi sia obbligo per l'Ufficio di notificare l'avviso di regolarità e instaurare il contraddittorio preventivo, senza considerare che gli artt. 36-bis e 54-bis si connotano per la presenza di un contraddittorio endoprocedimentale, attivato attraverso la notifica di avviso di irregolarità, la cui assenza dà luogo alla nullità della cartella, così come del resto previsto nell'art. 6, comma 5, dello Statuto del contribuente e consacrato dalla Corte di Cassazione per effetto delle pronunce della Corte di Giustizia. Peraltro, la riduzione delle sanzioni, operata dall'Ufficio, non sarebbe sufficiente ad escludere il pregiudizio subito per effetto di tale violazione, sia in ragione della quantificazione degli aggi di riscossione, sia della compressione del principio del contraddittorio.

6.1 Il primo è infondato.

Come questa Corte ha avuto modo di affermare, la notificazione è inesistente, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto quale notificazione, i quali sono dati dall'attività di trasmissione svolta da soggetto qualificato e dotato, per legge, della possibilità giuridica di provvedervi e dalla consegna dell'atto, intesa in senso lato come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione previsti dall'ordinamento, esclusi, dunque, il luogo della sua esecuzione quand'anche privo di collegamento con il destinatario (Cass., Sez. Un. 2016, n. 14917, non massimata), mentre è nulla - e sanabile per raggiungimento dello scopo - in ogni altro caso di difformità dal modello legale, allorché la stessa, nonostante l'inosservanza di formalità e di disposizioni normative, sia comunque materialmente avvenuta.

Nella specie, nessuna delle due condizioni si è verificata, essendo pacifico che la raccomandata contenente la cartella di pagamento fosse stata ricevuta dall'effettivo intestatario della stessa, ancorché la notifica recasse un nome diverso (B. in luogo di B.) e un indirizzo scorretto, rispetto a quanto risultante dall'atto notificando, come del resto accertato dai giudici di merito, allorché hanno affermato che l'atto era stato ricevuto dalla persona che è risultata essere l'effettiva destinataria, con la conseguenza che l'errore lamentato non può che costituire mera irregolarità.

6.2 Alla stregua di quanto detto, deve ritenersi che anche la seconda censura sia infondata, non potendo configurarsi la sanatoria di un atto meramente irregolare e non nullo e non rilevando, pertanto, la decorrenza della sua efficacia.

A ben vedere però tale motivo è prima ancora inammissibile, come fondatamente eccepito dall'Ufficio col controricorso, non risultando che la questione dell'efficacia ex nunc della sanatoria della nullità, conseguente alla proposizione del ricorso di primo grado, e dunque della sua sopravvenienza in un momento in cui l'Amministrazione fiscale era già decaduta dall'esercizio del potere impositivo, sia stata tempestivamente sollevata dalla parte, come risulta dalla memoria depositata da quest'ultima ex art. 380-bis 1 cod. proc. civ.. In quest'ultima, è, infatti, chiaramente detto che il tardivo sopravvenire dell'effetto sanante derivante dal deposito del ricorso introduttivo del giudizio di primo grado, in quanto intervenuto quando era già maturata la decadenza di cui all'art. 25, comma 1, lett. a), d.P.R. n. 602 del 1973, era stata proposta con la memoria illustrativa ex art. 32 d.lgs. n. 546 del 1992, in contrasto col principio secondo cui, nel giudizio tributario, è inammissibile la deduzione, nella predetta memoria, di un nuovo motivo di illegittimità dell'avviso di accertamento, in quanto il contenzioso tributario ha un oggetto rigidamente delimitato dai motivi di impugnazione avverso l'atto impositivo dedotti col ricorso

introduttivo, i quali costituiscono la causa petendi entro i cui confini si chiede l'annullamento dell'atto e la cui formulazione soggiace alla preclusione stabilita dall'art. 24, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 (in tal senso, Cass., Sez. 5, 24/7/2018, n. 19616), sicché la stessa deve considerarsi connotata dal carattere della novità.

7. Il terzo e il quinto motivo sono infondati.

L'emissione della cartella di pagamento con le modalità previste dall'art. 36 bis, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, e dall'art. 54 bis, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, non richiede l'instaurazione del contraddittorio prima dell'iscrizione a ruolo, né impone di conseguenza all'Amministrazione di inviare comunicazione di irregolarità al contribuente (Cass., Sez. 5, 10/6/2015, n. 12023), se non quando emergano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione (Cass., Sez. 5, 9/9/2016, n. 17829; Cass., Sez. 6-5, 28/7/2016, n. 15740; Cass., Sez. 6-5, 17/2/2015, n. 3154; Cass., Sez.5, 23/7/2010, n. 17396), o risultati diversi rispetto a quelli indicati nella dichiarazione ovvero un'imposta o una maggiore imposta (Cass. Sez. 5, 06/07/2016, n. 13759, Rv. 640341 - 01; vedi anche Cass., Sez. 5, 23/5/2018, n. 12690), rispetto alle quali soltanto l'omesso adempimento del predetto obbligo incide sulla validità della procedura automatizzata di liquidazione dei tributi e sulla successiva cartella (in tal senso vedi Cass., Sez. 5, 24/1/2018, n. 1711).

Pertanto, non rientrando tra queste ipotesi l'omesso versamento di imposte dovute sulla base dei dati dichiarati dal contribuente, quale accertato nella specie, correttamente la C.T.R. ha escluso che fosse necessaria la previa notifica dell'avviso di irregolarità.

8. Il quarto motivo è, infine, inammissibile.

Nell'ipotesi di c.d. «doppia conforme», prevista dall'art. 348-ter, quinto comma, cod. proc. civ. (applicabile, ai sensi dell'art. 54, comma 2, del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, ai giudizi d'appello introdotti con ricorso depositato o con citazione di cui sia stata richiesta la notificazione dal giorno 11 settembre 2012), il ricorrente in cassazione - per evitare l'inammissibilità del motivo di cui all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. (nel testo riformulato dall'art. 54, comma 3, del d.l. n. 83 cit. ed applicabile alle sentenze pubblicate dal giorno 11 settembre 2012) - deve, infatti, indicare le ragioni di fatto poste a base, rispettivamente, della decisione di primo grado e della sentenza di rigetto dell'appello, dimostrando che esse sono tra loro diverse (per tutte, Cass., Sez. 5, 18/12/2014, n. 26860; Cass., Sez. 5, 11/05/2018, n. 11439; Cass., sez. 1, 22/12/2016, n. 26774; Cass., sez. L., 06/08/2019, n. 20994).

Non avendo il ricorrente adempiuto nella specie a tale incumbente, ne deriva, anche sotto questo profilo, l'inammissibilità della censura.

9. In conclusione, dichiarata l'infondatezza del primo, terzo e quinto motivo, l'inammissibilità e l'infondatezza del secondo motivo, l'inammissibilità del quarto, il ricorso deve essere rigettato. Le spese del giudizio, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza e devono essere poste a carico del ricorrente.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate e di E.C. s.p.a., delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 5.600,00 per compensi ciascuno, oltre alle spese prenotate a debito quanto alla prima e oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in Euro 200,00 ed agli accessori di legge, quanto alla seconda.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, legge n. 228 del 2012, dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente del contributo unificato previsto per il ricorso a norma dell'art. 1 -bis dello stesso art. 13, se dovuto.