

Corte di giustizia tributaria di secondo grado Liguria Genova, Sez. III, Sent., (data ud. 23/12/2022) 23/12/2022, n. 949

IMPOSTE E TASSE IN GENERE › Avviso di accertamento

IMPOSTE E TASSE IN GENERE › Notificazione degli atti

Intestazione

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DELLA LIGURIA

TERZA SEZIONE/COLLEGIO

Richieste delle parti:

Per il Comune di XXX:

"Ogni contraria istanza, eccezione e deduzione respinte, con il favore delle spese e competenze legali, oltre Iva e C.A., voglia l'Ill.ma Commissione Tributaria Regionale della Liguria, in riforma della sentenza impugnata e per le causali di cui in premessa:

in via principale e nel merito:

rigettare l'opposizione perché infondata in fatto, diritto e rito;

Con ogni più ampia riserva di allegare, documentare, domandare ed eccepire".

Per la resistente sig.ra M C:

"Piaccia all'Ill.ma CTR della Liguria, contrariis reiectis,

1. Previa fissazione di pubblica udienza, in via preliminare e principale, accertare e dichiarare inammissibile, inesistente e/o nullo l'atto di appello proposto da Comune di XXX, iscritto al RG 842/2020 Sez. 3 - ex art. 53 D.Lgs. n. 546 del 1992 o per le ragioni meglio viste e ritenute, dichiarando il passaggio in giudicato della sentenza n. CTP di Genova N. 1029/2019 Sez:5 depositata il 21/11/2019;

2. In via subordinata, rigettare l'appello in quanto infondato in fatto ed in diritto, confermando integralmente la sentenza CTP di Genova N. 1029/2019 Sez:5 depositata il 21/11/2019;

3. Vinte le spese da liquidarsi in conformità al vigente tariffario professionale per gli avvocati, e di cui il procuratore si dichiara fin d'ora antistatario

Espressamente riproposte al vaglio devolutivo di Codesto Ill.mo Giudice tutte le domande, difese, eccezioni ed istanze svolte nel giudizio di primo grado

Confermate le produzioni del giudizio di primo grado".

Per il Comune di XXX:

"Ogni contraria istanza, eccezione e deduzione respinte, con il favore delle spese e competenze legali, oltre Iva e C.A., voglia l'Ill.ma Commissione Tributaria Regionale della Liguria, in riforma della sentenza impugnata e per le causali di cui in premessa:

in via principale e nel merito:

rigettare l'opposizione perché infondata in fatto, diritto e rito;

Con ogni più ampia riserva di allegare, documentare, domandare ed eccepire".

Per la resistente sig.ra M C:

"Piaccia all'Ill.ma CTR della Liguria, contrariis reiectis,

1. Previa fissazione di pubblica udienza, in via preliminare e principale, accertare e dichiarare inammissibile, inesistente e/o nullo l'atto di appello proposto da Comune di XXX, iscritto al RG 843/2020 Sez. 3 - ex art. 53 D.Lgs. n. 546 del 1992 o per le ragioni meglio viste e ritenute, dichiarando il passaggio in giudicato della sentenza n. CTP di Genova N. 1030/2019 Sez:5 depositata il 21/11/2019;

2. In via subordinata, rigettare l'appello in quanto infondato in fatto ed in diritto, confermando integralmente la sentenza CTP di Genova N. 1030/2019 Sez:5 depositata il 21/11/2019;

3. Vinte le spese da liquidarsi in conformità al vigente tariffario professionale per gli avvocati, e di cui il procuratore si dichiara fin d'ora antistatario

Espressamente riproposte al vaglio devolutivo di Codesto Ill.mo Giudice tutte le domande, difese, eccezioni ed istanze svolte nel giudizio di primo grado

Confermate le produzioni del giudizio di primo grado".

Per il Comune di XXX:

"Ogni contraria istanza, eccezione e deduzione respinte, con il favore delle spese e competenze legali, oltre Iva e C.A., voglia l'Ill.ma Commissione Tributaria Regionale della Liguria, in riforma della sentenza impugnata e per le causali di cui in premessa:

in via principale e nel merito:

rigettare l'opposizione perché infondata in fatto, diritto e rito;

Con ogni più ampia riserva di allegare, documentare, domandare ed eccepire".

Per la resistente sig.ra M C:

"Piaccia all'Ill.ma CTR della Liguria, contrariis reiectis,

1. Previa fissazione di pubblica udienza, in via preliminare e principale, accertare e dichiarare inammissibile, inesistente e/o nullo l'atto di appello proposto da Comune di XXX, iscritto al RG 844/2020 Sez. 3 - ex art. 53 D.Lgs. n. 546 del 1992 o per le ragioni meglio viste e ritenute, dichiarando il passaggio in giudicato della sentenza n. CTP di Genova N. 1031/2019 Sez:5 depositata il 21/11/2019;

2. In via subordinata, rigettare l'appello in quanto infondato in fatto ed in diritto, confermando integralmente la sentenza CTP di Genova N. 1031/2019 Sez:5 depositata il 21/11/2019;

3. Vinte le spese da liquidarsi in conformità al vigente tariffario professionale per gli avvocati, e di cui il procuratore si dichiara fin d'ora antistatario

Espressamente riproposte al vaglio devolutivo di Codesto Ill.mo Giudice tutte le domande, difese, eccezioni ed istanze svolte nel giudizio di primo grado

Confermate le produzioni del giudizio di primo grado".

Per il Comune di XXX:

"Ogni contraria istanza, eccezione e deduzione respinte, con il favore delle spese e competenze legali, oltre Iva e C.A., voglia l'Ill.ma Commissione Tributaria Regionale della Liguria, in riforma della sentenza impugnata e per le causali di cui in premessa:

in via principale e nel merito:

rigettare l'opposizione perché infondata in fatto, diritto e rito;

Con ogni più ampia riserva di allegare, documentare, domandare ed eccepire".

Per la resistente sig.ra M C:

"Piaccia all'Ill.ma CTR della Liguria, contrariis reiectis,

1. Previa fissazione di pubblica udienza, in via preliminare e principale, accertare e dichiarare inammissibile, inesistente e/o nullo l'atto di appello proposto da Comune di XXX, iscritto al RG 842/2020 Sez. 3 - ex art. 53 D.Lgs. n. 546 del 1992 o per le ragioni meglio viste e ritenute, dichiarando il passaggio in giudicato della sentenza n. CTP di Genova N. 1029/2019 Sez. 5 depositata il 21/11/2019;

2. In via subordinata, rigettare l'appello in quanto infondato in fatto ed in diritto, confermando integralmente la sentenza CTP di Genova N. 1029/2019 Sez:5 depositata il 21/11/2019;

3. Vinte le spese da liquidarsi in conformità al vigente tariffario professionale per gli avvocati, e di cui il procuratore si dichiara fin d'ora antistatario.

Espressamente riproposte al vaglio devolutivo di Codesto Ill.mo Giudice tutte le domande, difese, eccezioni ed istanze svolte nel giudizio di primo grado.

Confermate le produzioni del giudizio di primo grado".

Svolgimento del processo

La signora M C impugnava con separati ricorsi tre ingiunzioni fiscali aventi ad oggetto ICI 2011/2012 notificatale dal Comune di XXX e i prodromici avvisi di accertamento, sostenendo che tali avvisi non le fossero stati notificati.

La Commissione Provinciale, con le sentenze nn. 1029/2019, 1030/2019 e 1031/2019, dopo aver dichiarato inammissibili in quanto tardive le produzioni del Comune di XXX, accoglieva i ricorsi sostenendo che le notificazioni degli avvisi di accertamento prodromici alle ingiunzioni sarebbero state erroneamente effettuate alla contribuente in XXX Via AAA, quindi presso un'abitazione diversa da quella di sua residenza e che il Comune di XXX avrebbe dovuto notificare detti accertamenti in YYY, Via BBB, dove la ricorrente aveva la propria residenza anagrafica.

Dette sentenze sono state appellate dal Comune di XXX sostenendo che gli atti prodromici sarebbero comunque pervenuti alla contribuente, per cui sarebbe in ogni caso operante la sanatoria del raggiungimento dello scopo.

I ricorsi avverso le ingiunzioni sarebbero pertanto inammissibili.

Resiste l'appellata eccependo inammissibilità, inesistenza e/o nullità dell' atto di appello ex [art. 53 D.Lgs. n. 546 del 1992](#).

Evidenzia errori nelle impugnazioni; specificamente che l'appello R.G.A. N. 842/2020 sarebbe stato notificato a mezzo PEC con un file denominato "appello 1029" unitamente a file denominato "relata notifica pec 1029" mentre l'appello sarebbe rivolto alla sentenza n. 1030/2019.

Ulteriormente, lamenta che sarebbero erroneamente riportate negli appelli parti delle sentenze di primo grado, che non sarebbero indicati i capi delle sentenze di primo grado che il Comune avrebbe inteso impugnare e non sarebbero stati formulati motivi specifici di impugnazione, non denunciando gli errori asseritamente commessi dal primo giudicante.

In ogni caso, sempre secondo la contribuente, nessun appello alla sentenza n. 1029/2019 sarebbe stato notificato nei termini di legge e/o iscritto a ruolo nei termini, e per l'effetto la stessa sarebbe passata in giudicato.

Nel merito sostiene che le produzioni in primo grado del Comune sono state giudicate inammissibili in quanto tardive, e che le stesse non potrebbero essere prodotte in questo grado in quanto ciò amplierebbe il thema decidendum.

All'udienza del 15/12/2022 riuniti per connessione i procedimenti 845/2020, 844/2020 e 843/2020 al procedimento 842/2020, la causa è passata in decisione.

Motivi della decisione

Preliminarmente rileva la Commissione, dall'esame dei documenti depositati nei fascicoli riuniti, che assolutamente univoca risulta la volontà del Comune di XXX di impugnare le sentenze nn. 1029, 1030 e 1031/2019 della CTP di Genova.

Certamente, come evidenziato dalla difesa di parte resistente, negli appelli sono presenti diverse imprecisioni ed errori materiali, ma le sentenze impugunate sono presenti negli atti e la Suprema Corte insegna che il giudice deve procedere ad un esame sostanziale e non solo formale del fascicolo di giudizio ([Cass. 2588/2016](#)).

Privilegiando pertanto gli aspetti sostanziali a quelli formali, le eccezioni di inammissibilità della parte resistente devono essere rigettate, anche perché non corrisponde al vero che il Comune non abbia denunciato gli errori a suo parere commessi dai Primi Giudici.

Le questioni oggetto del contendere appaiono chiare e perfettamente intelleggibili: da un lato la contribuente impugna le ingiunzioni sostenendo l'irregolare notifica dei propedeutici avvisi di accertamento, tesi accolta dalla CTP; dall'altro il Comune contesta tale posizione ed il contenuto delle sentenze impugunate, sostenendo che, anche qualora i predetti avvisi fossero stati spediti ad un indirizzo non corrispondente alla momentanea residenza della contribuente, essi sono stati dalla medesima ritirati, con effetto sanante per la procedura di notificazione.

Occorre pertanto verificare tali aspetti, anche alla luce dei documenti, sia pur tardivamente prodotti in primo grado dal Comune e ritenuti inammissibili dai Primi Giudici.

Ciò in quanto nel processo tributario i fascicoli di parte restano inseriti in modo definitivo nel fascicolo d'ufficio sino al passaggio in giudicato della sentenza, senza che le parti abbiano la possibilità di ritirarli, con la conseguenza che la documentazione ivi prodotta è acquisita automaticamente e "ritualmente" nel giudizio di impugnazione ([Cass., Ordinanza n. 5429 del 07/03/2018](#); [Ordinanza n. 16652 del 25/06/2018](#));

Alla luce di tutta la documentazione esaminata è possibile fissare i seguenti punti fermi:

- il ricorso da cui la sentenza n. 1029/2019, è stato proposto per ottenere l'annullamento dell'ingiunzione fiscale n. 80 ex [R.D. n. 639 del 1910](#) relativa ad IMU dell'anno 2012 e, quale atto prodromico, dell'avviso di accertamento n. (...) asseritamente notificato il 12 ottobre 2017.

Sosteneva la contribuente la nullità dell'ingiunzione fiscale impugnata per errata notifica dell'avviso di accertamento prodromico n. (...), avendo il Comune di XXX notificato tale atto in data 12 ottobre 2017 in XXX, Via AAA, quindi in un luogo diverso dalla sua residenza.

- il ricorso da cui la sentenza n. 1030/2019, è stato proposto per ottenere l'annullamento dell'ingiunzione fiscale n. 75 ex [R.D. n. 639 del 1910](#) relativa ad I.C.I. dell'anno 2011 e, quale atto prodromico, dell'avviso di accertamento n. (...) asseritamente notificato il 9 agosto 2016.

Sosteneva la contribuente la nullità dell'ingiunzione fiscale impugnata per errata notifica dell'avviso di accertamento prodromico n. (...), avendo il Comune di XXX notificato tale atto in data 9 agosto 2016 in XXX, Via AAA, quindi in un luogo diverso dalla sua residenza.

- il ricorso da cui la sentenza n. 1031/2019, è stato proposto per ottenere l'annullamento dell'ingiunzione fiscale n. 74 del 24/10/2018 relativa ad I.C.I. dell'anno 2011 intestata ad Eredi di G C c/o erede M C e, quale atto prodromico, dell'avviso di accertamento n. (...) asseritamente notificato il 9 agosto 2016.

Sosteneva la contribuente la nullità dell'ingiunzione fiscale impugnata per errata/omessa notifica al

defunto padre G C, deceduto il 26/4/2011 in YYY ove risiedeva, dell'avviso di accertamento prodromico, avendo il Comune di XXX notificato tale atto in data 9 agosto 2016 in XXX, Via AAA, quindi in un luogo diverso dall'ultima residenza del defunto ed oltre i cinque anni dal decesso.

Riguardo alle notificazioni, avvenute a mezzo posta, rileva il Collegio:

- che la contribuente risulta essere stata residente dall'11/3/2014 al 25/2/2016 in XXX, Via AAA; dal 26/2/2016 al 26/9/2018 in YYY, dal 27/9/2018 nuovamente in XXX, via AAA;
- che effettivamente nelle date in cui sono stati notificati gli atti prodromici in XXX la contribuente era anagraficamente residente in YYY;
- che gli atti sono stati notificati a mezzo posta, due indirizzati a M C e uno a G C C/o erede M C e le ricevute di ritorno risultano sottoscritte dal destinatario e controfirmate dall'agente postale;
- che in particolare l'avviso di ricevimento del 12/10/2017 indirizzato con "busta verde" a M C, specifica che l'atto è stato consegnata alla persona fisica destinataria;
- che le firme apposte per ricevuta sugli altri avvisi risultano ictu oculi apposte dalla stessa persona che ha firmato l'avviso del 12/10/2017;
- che può pertanto ritenersi fondato il fatto che la signora M C abbia personalmente ritirato tutti e tre gli avvisi di accertamento prodromici alle ingiunzioni impugnate, sia pur in un luogo diverso dalla propria formale residenza anagrafica.

Ciò detto, ritiene il Collegio che la mancanza del rispetto del luogo di notificazione produca di per sé la nullità, e non l'inesistenza della notifica, purchè essa venga effettuata in un luogo che ha una connessione con la parte.

Nel caso di specie risulta chiara la connessione in quanto la contribuente, già residente in XXX via AAA, vi ha poi nuovamente rifissato la propria residenza, e nel periodo in cui aveva formale residenza anagrafica a YYY ha avuto modo, in tre diverse date, di ritirare la corrispondenza a lei indirizzata in XXX, con ciò evidentemente dimostrando, al di là della formale residenza, di aver sempre tenuto a propria disposizione l'abitazione di via AAA.

Le Sezioni Unite hanno significativamente tracciato la distinzione tra inesistenza e nullità dell'attività notificatoria, restringendo la nozione di inesistenza ai casi in cui l'atto manchi degli elementi essenziali per essere riconducibile all'attività di notificazione, ed espungendo il mancato rispetto dei luoghi ove notificare dagli elementi essenziali della notifica: "L'inesistenza della notificazione del ricorso per cassazione è configurabile, in base ai principi di strumentalità delle forme degli atti processuali e del giusto processo, 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 qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità. Tali elementi consistono: a) nell'attività di trasmissione, svolta da un soggetto qualificato, dotato, in base alla legge, della possibilità giuridica di compiere detta attività, in modo da poter ritenere esistente e individuabile il potere esercitato; b) nella fase di consegna, intesa in senso lato come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione previsti dall'ordinamento (in virtù dei quali, cioè, la stessa debba comunque considerarsi, "ex lege", eseguita), restando, pertanto, esclusi soltanto i casi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, così da dover reputare la notificazione meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa." ([Cass. S.U. n. 14916 del 2016](#)).

Riguardo alla notificazione dell'avviso di accertamento n. (...) intestato a G C c/o erede M C, rileva il Collegio che l'[art. 65 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600](#), dopo aver previsto che "gli eredi rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente all morte del dante causa" e che "gli eredi del contribuente devono comunicare all'Ufficio delle imposte del domicilio fiscale del dante causa e le proprie generalità e il proprio domicilio fiscale"- al quarto comma dispone

che "la notifica degli atti intestati al dante causa può essere effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso ed è efficace nei confronti degli eredi che, almeno trenta giorni prima, non abbiano effettuato la comunicazione di cui al secondo comma".

In ordine a tale complessivo disposto normativo la Corte di Cassazione ([Cass. n. 8272 del 2006](#); [Cass. n. 16699 del 2005](#); [Cass. n. 13504 del 2003](#); [Cass. n. 10659 del 2003](#); [Cass. n. 12886 del 2007](#); [Cass. n. 973 del 2018](#)) ha chiarito che l'obbligo di comunicazione posto a carico degli eredi del contribuente è diretto a consentire agli uffici finanziari di azionare direttamente nei loro confronti le obbligazioni tributarie, il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa: pertanto, se la comunicazione viene fatta, gli atti impositivi vanno notificati personalmente e nominativamente agli eredi nel domicilio fiscale da costoro comunicato, mentre se la comunicazione non viene fatta, gli uffici possono notificare gli atti intestati al dante causa nell'ultimo domicilio dello stesso e diretti agli eredi collettivamente ed impersonalmente.

Ora, poiché nel caso di specie è chiaro che il Comune era a conoscenza del decesso del G C, mentre non vi è prova che da parte degli eredi sia stata effettuata la comunicazione di cui al citato [art. 65 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600](#), il Comune avrebbe dovuto notificare l'avviso di accertamento intestato al dante causa nell'ultimo domicilio dello stesso e diretto agli eredi collettivamente ed impersonalmente.

Ciò non è avvenuto avendo il Comune notificato l'atto così intestato: "Spett.le Eredi (data decesso 26042011) G C Erede M C Via AAA XXX".

Essendo evidente la nullità della notifica, resta da valutare se l'acclarato ritiro dell'atto da parte dell'erede possa avere comunque prodotto il risultato della conoscenza dell'atto e determinato così il raggiungimento dello scopo legale dello stesso, in omaggio alla regola generale sancita dall'[art. 156](#), comma 3, c.p.c. ([Cass. n. 11051 del 2018](#)).

La risposta al quesito è positiva, così che l'eccezione con la quale la M C lamenta detto vizio procedimentale, senza illustrare un concreto pregiudizio del diritto di difesa, deve essere rigettata ([Cass. n. 13760/2019](#); [Cass. n. 3805/](#); [Cass. S.U. n. 7665/2016](#)).

Da rigettarsi sono anche le altre considerazioni svolte dalla difesa della contribuente circa il fatto che la firma apposta sulla cartolina di ricevimento sia apocrifa.

Come insegna la Suprema Corte: "Non può infatti proporsi disconoscimento nei confronti della firma apposta nell'avviso di ricevimento, che è atto pubblico la cui efficacia probatoria va contestata unicamente con la proposizione della querela di falso, solo e unico strumento processuale atto a contestarne la pubblica fede che la avvince"([Cass. n. 23326/2022](#); [Cass. n. 29022/2017](#)).

Poichè nel caso in argomento la querela di falso non è stata evidentemente proposta, perché se così fosse la parte avrebbe dovuto espressamente citarne gli estremi, e non limitarsi ad evocarne l'eventuale proposizione, ogni argomentazione circa la genuinità della sottoscrizione da parte della C degli avvisi di ricevimento è vana.

Anche le contestazioni relative alla impossibilità di ricondurre l'avviso di ricevimento all'accertamento risultano mere congetture, ed è comunque irrilevante che la mano che ha compilato l'indirizzo possa non essere la stessa che ha apposto il numero dell'accertamento, in quanto in una struttura complessa come l'Ufficio Tributi del Comune di XXX della pratica potrebbero essersene occupati più funzionari, in tempi diversi.

Tutto quanto sopra premesso, gli appelli del Comune devono essere accolti.

Spese compensate in ragione dell'alternanza dei giudizi e dei particolari aspetti della vertenza.

P.Q.M.

Accoglie gli appelli riuniti.

Spese compensate.

Conclusione

Genova il 23 dicembre 2022.