

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SORRENTINO Federico - Presidente -

Dott. PAOLITTO Liberato - Consigliere -

Dott. CANDIA Ugo - Consigliere -

Dott. BALSAMO Milena - Consigliere -

Dott. PENTA Andrea - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 4910-2019 proposto da:

Marina di Villasimius Srl , con sede legale in (Omissis), (Omissis) (C.F.: (Omissis)), in persona del legale rappresentante pro tempore, A.A., nato a (Omissis) (C.F.: (Omissis)), rappresentata e difesa, in virtù di procura in calce al presente atto, dal Prof. Avv. Augusto Fantozzi (C.F.: FNT GST 40H24H501E p.e.c.: [augustofantozzi\(at\)ordineavvocatiroma.org](mailto:augustofantozzi@ordineavvocatiroma.org)), dall'Avv. Francesco Giuliani (C.F.: GLNFNC64A16H703K; p.c.c.: [francescogiuliani\(at\)ordineavvocatiroma.org](mailto:francescogiuliani@ordineavvocatiroma.org)) e dall'Avv. Roberto Altieri (C.F.: LTR RRT 69M09B354E; [robertoaltieri\(at\)ordineavvocatiroma.org](mailto:robertoaltieri@ordineavvocatiroma.org)) ed elettivamente domiciliata presso il loro studio, sito in Roma alla Via Sicilia n. 66, fax n. 06/42011976;

- ricorrente -

contro

Comune di (Omissis);

- intimato -

-avverso la sentenza n. 895/1/2018 emessa dalla CTR Sardegna in data 24/09/2018 e non notificata;

lette le conclusioni scritte rassegnate dal P.G. Dott. Stanislao De Matteis, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

1. La Marina Villasimius Srl proponeva ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Cagliari avverso una cartella esattoriale relativa a Tarsu per l'anno 2002, lamentando, tra l'altro, la decadenza dei termini per l'accertamento e la riscossione e la mancanza del presupposto impositivo trattandosi di area portuale. A seguito della produzione, a cura del Comune di (Omissis), della documentazione attestante l'avvenuta notifica a mezzo posta dell'avviso di accertamento presupposto, depositava memoria con la quale eccepiva la nullità di tale notifica per mancanza della relata.

2. La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso, ritenendo che la notifica dell'avviso di accertamento fosse nulla in assenza di una relata del messo o dell'ufficiale giudiziario e che, per l'effetto, fosse nulla altresì la successiva cartella di pagamento.

3. Sull'appello del Comune di (Omissis), la Commissione Tributaria Regionale Sardegna accoglieva il gravame, affermando, per quanto qui ancora rileva, che la ricorrente avrebbe dovuto proporre specificamente l'eccezione di nullità della notifica dell'avviso di accertamento già con il ricorso o, almeno, a seguito della produzione documentale da parte del Comune, con motivi nuovi da notificare alla controparte (non potendo il primo giudice rilevarla d'ufficio) e che, in ogni caso, essendo la notifica dell'atto di accertamento avvenuta direttamente a mezzo del servizio postale, non doveva essere redatta alcuna relata di notifica, la cui mancanza, comunque, avrebbe, a tutto concedere, comportato una mera irregolarità.

4. Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per cassazione la Marina di Villasimius Srl sulla base di otto motivi. Il Comune di (Omissis) non ha svolto difese.

In prossimità dell'udienza pubblica, la ricorrente ha depositato memorie illustrative ai sensi dell'art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce l'illegittimità della sentenza per "violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 24 e 32", in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per avere la CTR ritenuto che la nullità della notifica dell'avviso di accertamento, sotteso alla cartella di pagamento impugnata dovesse essere proposta nell'originario ricorso di primo grado o, al limite, con "motivi nuovi", anziché con le "memorie illustrative".

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta l'omessa e/o apparente motivazione della sentenza impugnata, con violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 24 e 32, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per aver la CTR erroneamente, a suo dire, ritenuto che il vizio di notifica dell'avviso di accertamento fosse stato da essa sollevato solo con la "memoria illustrativa".

3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia la nullità della sentenza, "violazione degli artt. 112, 115 e 116 c.p.c., D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, 2697 c.c. e l. n. 212 del 2000, 6, comma 4", in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per aver la CTR affermato che essa avesse eccepito per

la prima volta il vizio di omessa notifica dell'avviso di accertamento solo con la "memoria illustrativa".

4. Con il quarto motivo la ricorrente si duole della violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 60, 148 e 149 c.p.c. e l. n. 890 del 1982, art. 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per aver la CTR reputato che la mancata allegazione della relazione di notifica non comportasse l'inesistenza dell'avviso di accertamento presupposto e, di conseguenza, l'inesistenza giuridica della conseguenziale cartella di pagamento.

5. Il motivo è infondato, con conseguente assorbimento dei primi tre. E' noto che il giudice, decidendo su una questione che, benchè logicamente pregiudiziale sulle altre, attiene al merito della causa, a differenza di quanto avviene qualora dichiararsi l'inammissibilità della domanda o il suo difetto di giurisdizione, o competenza, non si priva della potestas iudicandi in relazione alle ulteriori questioni di merito, sicchè, ove si pronunci anche su di esse, le relative decisioni non configurano "obiter dicta", ma ulteriori rationes decidendi, che la parte ha l'interesse e l'onere d'impugnare, in quanto da sole idonee a sostenere il decisum (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 7838 del 17/04/2015; Cass., Sez. 1, Ordinanza n. 6985 del 11/03/2019). In proposito, va altresì ricordato che la sentenza del giudice di merito, la quale, dopo aver aderito ad una prima ragione di decisione, esamina ed accoglie anche una seconda ragione, al fine di sostenere la decisione anche nel caso in cui la prima possa risultare erronea, non incorre nel vizio di contraddittorietà della motivazione, il quale sussiste nel diverso caso di contrasto di argomenti confluenti nella stessa ratio decidendi, nè contiene, quanto alla causa pendente alternativa o subordinata, un mero obiter dictum, insuscettibile di trasformarsi nel giudicato. Detta sentenza, invece, configura una pronuncia basata su due distinte rationes decidendi, ciascuna di per sè sufficiente a sorreggere la soluzione adottata, con il conseguente onere del ricorrente di impugnarle entrambe, a pena di inammissibilità del ricorso (Cass., Sez. 3, Sentenza n. 21490 del 07/11/2005; conf. Cass., Sez. 3, Sentenza n. 6045 del 12/03/2010, Cass., Sez. 3, Sentenza n. 10815 del 18/04/2019, Cass., Sez. 1, Ordinanza n. 17182 del 14/08/2020).

E' incontestato che la notifica dell'avviso di accertamento sia avvenuta direttamente ad opera dell'ente impositore. Ed invero, a partire dal 15 maggio 1998 (data di entrata in vigore della l. n. 146 del 1998), all'amministrazione finanziaria è concesso di provvedere direttamente alla notifica degli atti al contribuente, avvalendosi del servizio postale (Cass. n. 34007 del 2019).

Come correttamente rilevato dalla CTR, e non contestato dalla contribuente, in caso di notificazione a mezzo posta dell'atto impositivo eseguita direttamente dall'Ufficio finanziario ai sensi della l. n. 890 del 1982, art. 14, si applicano le norme concernenti il servizio postale ordinario per la consegna dei plichi raccomandati, e non quelle di cui alla suddetta legge concernenti esclusivamente la notifica eseguita dall'ufficiale giudiziario ex art. 149 c.p.c., sicchè non va redatta alcuna relata di notifica o annotazione specifica sull'avviso di ricevimento in ordine alla persona cui è stato consegnato il plico, e l'atto pervenuto all'indirizzo del destinatario deve ritenersi ritualmente consegnato a quest'ultimo, senza necessità dell'invio della raccomandata al destinatario, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c., la quale opera per effetto dell'arrivo della

dichiarazione nel luogo di destinazione ed è superabile solo se il destinatario provi di essersi trovato, senza sua colpa, nell'impossibilità di prenderne cognizione (da ultima, v. Cass. n. 29642 del 2019).

Del resto, dopo alcune pronunce isolate in senso contrario (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 19563 del 17/09/2014, per la quale, in tema di notificazione a mezzo del servizio postale, costituendo la relata momento fondamentale del procedimento notificatorio, sia ai sensi del codice di rito che delle norme speciali del processo tributario, la mancata apposizione della stessa sull'originale o sulla copia consegnata al destinatario, ai sensi della L. 20 novembre 1982 n. 890, art. 3, ne comportava non l'irregolarità, ma la nullità sanabile con la costituzione del convenuto), questa Sezione si è ormai definitivamente orientata nel senso di ritenere che, **in tema di accertamento tributario, qualora la notifica sia effettuata a mezzo del servizio postale, la fase essenziale del procedimento è costituita dall'attività dell'agente postale, mentre quella dell'ufficiale giudiziario** (o di colui che sia autorizzato ad avvalersi di tale mezzo di notificazione) **ha il solo scopo di fornire al richiedente la prova dell'avvenuta spedizione e l'indicazione dell'ufficio postale al quale è stato consegnato il plico, sicchè, qualora all'atto sia allegato l'avviso di ricevimento ritualmente compilato, la mancata apposizione sull'originale o sulla copia consegnata al destinatario della relazione** prevista dalla L. 20 novembre 1982, n. 890, art. 3, **non comporta l'inesistenza della notifica, ma una mera irregolarità, che non può essere fatta valere dal destinatario, trattandosi di un adempimento che non è previsto nel suo interesse** (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 9493 del 22/04/2009; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 14245 del 08/07/2015; Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 952 del 17/01/2018).

5.1. Pertanto, fondandosi la sentenza qui impugnata su due autonome rationes decidendi, l'infondatezza della doglianza formulata nei confronti di una di esse rende irrilevante vagliare l'altra.

Per mera completezza espositiva va evidenziato che, in termini generali, **nel processo tributario, caratterizzato da una domanda impugnatoria dell'atto del fisco per vizi formali o sostanziali, l'oggetto del giudizio è circoscritto dai motivi di contestazione dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa dell'Amministrazione che il contribuente deve dedurre specificamente nel ricorso introduttivo di primo grado che può modificare o integrare solo con motivi aggiunti, consentiti, ex D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 24, nella limitata e peculiare ipotesi di "deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione", mentre la possibilità di depositare documenti, fino a venti giorni prima dalla data di trattazione, e memorie illustrative sino a dieci giorni prima, ha lo scopo di illustrare ed argomentare i motivi di ricorso, senza modificarne il thema decidendum** (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 23326 del 15/10/2013; conf. Cass., Sez. 5, Sentenza n. 15051 del 02/07/2014 e Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 9637 del 13/04/2017).

In quest'ottica, è inammissibile la deduzione, nella memoria ex D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 32, 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 dalla D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 24, comma 2, (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 22662 del 24/10/2014 e Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 19616 del 24/07/2018, entrambe in una fattispecie relativa all'erroneo utilizzo nell'atto impositivo del metodo induttivo in luogo di quello analitico). 5. Con il quinto motivo la ricorrente denuncia la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 53 e 56, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per aver la CTR affermato che essa non avrebbe riproposto in appello le questioni "assorbite" in primo grado.

6. Con il sesto motivo la ricorrente lamenta la omessa e/o apparente motivazione della sentenza impugnata, in violazione della Cost., artt. 24 e 111, comma 6, 132, comma 2, n. 4, c.p.c., 118 disp. att. c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992, 36, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per aver la CTR ritenuto che le questioni "assorbite" dal giudice di prime cure non fossero state riformulate in appello.

7. Con il settimo motivo la ricorrente deduce la nullità della sentenza, in violazione degli artt. 112, 115 e 116 c.p.c., 2697 c.c. e l. n. 212 del 2000, 6, comma 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per aver la CTR ritenuto che le questioni "assorbite" dal giudice di prime cure non fossero state riformulate in appello.

8. Con l'ottavo motivo la ricorrente si duole della illegittimità della sentenza impugnata, in violazione degli artt. 100 c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per aver la CTR affermato la necessità, per la contribuente risultata integralmente vittoriosa, di impugnare le questioni "teoriche", che sono state "respinte", con apposito gravame.

9. I quattro motivi, da trattarsi congiuntamente, siccome strettamente connessi, sono inammissibili.

Sebbene sia errata l'affermazione, contenuta nella sentenza qui impugnata, secondo cui, in presenza di un esito integralmente favorevole del primo grado di giudizio, la parte vittoriosa sia tenuta a proporre appello incidentale per far valer le questioni rimaste assorbite, la CTR ha comunque succintamente (ma esaustivamente) esaminato tutte le questioni rimaste assorbite in primo grado, giudicandole infondate (v. pag. 6 della sentenza). Poichè a tale ultimo riguardo la ricorrente non ha proposto alcuna specifica censura di censura, i motivi in esame vanno dichiarati inammissibili. Ed infatti, "la sentenza del giudice di merito, la quale, dopo aver aderito ad una prima ragione di decisione, esamini ed accolga anche una seconda ragione, al fine di sostenere la decisione anche nel caso in cui la prima possa risultare erronea, non incorre nel vizio di contraddittorietà della motivazione, il quale sussiste nel diverso caso di contrasto di argomenti confluenti nella stessa ratio decidendi, nè contiene, quanto alla causa petendi alternativa o subordinata, un mero obiter dictum, insuscettibile di trasformarsi nel giudicato. Detta sentenza, invece, configura una pronuncia basata su due distinte rationes decidendi, ciascuna di per sè sufficiente a sorreggere la soluzione adottata, con il conseguente onere del ricorrente di impugnarle entrambe, a pena di inammissibilità del ricorso per cassazione" (Cass. n. 17182 del 2020).

10. Alla luce delle considerazioni che precedono, il ricorso non merita di essere accolto. Nessuna pronuncia deve essere adottata in ordine alle spese del presente giudizio, non avendo il Comune intimato svolto difese.

P.Q.M.

rigetta il ricorso;

ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Conclusionone

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V Sezione civile della Corte suprema di Cassazione, il 6 aprile 2023.

Depositato in Cancelleria il 13 aprile 2023