



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Francesco Federici - Presidente -

inesistenza notifica cartella
pagamento - ulteriori sta-
tuizioni sul contenuto -
obiter - principio di diritto

Filippo D'Aquino - Consigliere -

R.G.N.
8800/2016

Salvatore Leuzzi - Consigliere -

Cron.

Pierpaolo Gori - Consigliere Rel. -

AC -
9/10/2024

Raffaella Brogi - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 8800/2016 R.G. proposto da
EQUITALIA SUD S.P.A., in persona del legale rappresentante p.t.,
rappresentata e difesa dall'Avv. [REDACTED]

[REDACTED] domiciliata presso la
Cancelleria della Corte di cassazione;

- *ricorrente* -

contro

[REDACTED] rappresentata e difesa dall'Avv. [REDACTED]

[REDACTED] ed elettivamente domiciliata presso

lo studio dell'Avv. [REDACTED] in Roma, [REDACTED]

[REDACTED]



avverso la sentenza n.8981/48/15 della Commissione Tributaria Regionale della Campania depositata il 16.10.2015, non notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 9 ottobre 2024 dal consigliere Pierpaolo Gori.

Rilevato che:

Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania veniva accolto l'appello di [REDACTED] avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Napoli n. 598/9/12 con la quale il giudice rigettato il ricorso proposto dalla contribuente avverso la cartella di pagamento [REDACTED] notificata il 10.2.2012 e relativa al periodo d'imposta 2008.

Con tale atto l'Amministrazione finanziaria le richiedeva il pagamento di sanzioni e interessi dovuti a seguito di liquidazione, ai sensi degli artt. 36 bis d.P.R. 600/73 e 54 bis d.P.R. 633/72, della dichiarazione mod. unico 2009.

Il giudice di prime cure, a fronte della contestata legittimità della notifica della cartella, della decadenza dall'azione impositiva e del mancato invio dell'avviso di liquidazione dell'imposta, rigettava il ricorso. Il giudice riteneva che, a norma dell'art. 26 d.P.R. n. 602 del 1973, la notifica potesse essere effettuata anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento, come concretamente avvenuto, mentre ogni altro eventuale vizio di notifica era stato sanato con la presentazione del ricorso, per raggiungimento dello scopo. Quanto alla dedotta decadenza, osservava che l'art. 1, comma 5-bis, del d.l. n. 106 del 2005, conv. in legge n. 156 del 2005, consentiva che la notifica avvenisse entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, termine rispettato. Con riferimento al mancato invio della comunicazione di irregolarità, il vizio era inammissibile perché doveva essere dedotto nei confronti



dell'Agenzia delle Entrate che, viceversa, non era stata evocata in giudizio.

Al contrario, il giudice d'appello riteneva che la notifica della cartella, effettuata direttamente dall'agente della riscossione a mezzo posta e senza invio della relata di notifica, fosse da considerarsi inesistente perché effettuata da soggetto non identificabile. Il giudice argomentava anche circa l'illegittimità della cartella per mancata indicazione del responsabile del procedimento, vizio di motivazione e incompletzza dell'atto notificato. Riteneva infine che fosse illegittima l'iscrizione a ruolo e la notifica diretta della cartella ex artt. 36 bis d.P.R. 600/73 e 54 bis d.P.R. 633/72 in assenza di atto presupposto, un avviso di liquidazione dell'imposta mai notificato.

Avverso tale sentenza l'agente della riscossione ha proposto ricorso per Cassazione, articolato in tre censure, al quale il contribuente ha replicato con controricorso. Entrambe le parti illustrano le proprie prospettazioni con memorie ex art. 380 bis1 cod. proc. civ..

Considerato che:

1. In via preliminare, vanno scrutinate le eccezioni di inammissibilità del ricorso sollevate dalla controricorrente.

1.1. In primo luogo, ex art. 360 bis, nn. 1 e 2 cod. proc. civ., la sentenza sarebbe stata pronunciata risolvendo questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza consolidata della Corte di cassazione.

1.2. Viene inoltre prospettata l'improcedibilità-inammissibilità del ricorso, per mancato deposito degli atti e documenti invocati a sostegno del ricorso in violazione del cd. principio dell'autosufficienza.

1.3. È quindi eccepita l'inammissibilità del ricorso per violazione dell'art. 360, primo comma n. 5 cod. proc. civ., perché il ricorso si limiterebbe a fornire una diversa ricostruzione dei fatti, in contrasto con quelli accertati nella sentenza impugnata.

2. Le eccezioni non possono trovare accoglimento, dal momento che in ricorso vengono prospettate plurime violazioni di legge e non cen-



sure motivazionali. Alla base delle censure non vi è dunque una diversa ricostruzione fattuale, e sono sintetici ma chiari gli elementi relativi alle precedenti fasi processuali e alle difese delle parti, fermo restando che il ricorso è completo ai fini dei depositi di cui all'art.368 cod. proc. civ. prescritti per la procedibilità. Infine, la questione della conformità della decisione alla giurisprudenza consolidata di legittimità dev'essere valutata unitamente alla disamina delle singole censure.

3. Con il primo motivo di ricorso, in relazione all'art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ., viene dedotta la violazione e falsa applicazione di norme di diritto in relazione agli artt. 26 d.P.R. 602/1973 e succ. mod., 60 d.P.R. 600/73, 140, 148 e 149 cod. proc. civ., con riferimento al capo della decisione che stabilisce: «la cartella è illegittima per inesistenza della notifica effettuata da un soggetto non identificabile in palese violazione dell'art. 26 del d.P.R. 602/73».

4. Il motivo non è inammissibile, ed è fondato. La decisione della CTR non è conforme al diritto vivente ed è eccentrica rispetto alla consolidata giurisprudenza della Sezione quinta civile della Corte di cassazione (cf. Cass., Sez. 5, Sentenza n. 15746 del 19/09/2012; Cass., Sez. 5, Sentenza n.11708 del 27/05/2011).

Si deve ribadire che la cartella esattoriale può essere notificata, ai sensi del d.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, anche direttamente da parte del concessionario mediante raccomandata con avviso di ricevimento. In quel caso, secondo la disciplina del D.M. 9 aprile 2001, artt. 32 e 39, è sufficiente, per il relativo perfezionamento, che la spedizione postale sia avvenuta con consegna del plico al domicilio del destinatario, senza alcun altro adempimento da parte dell'ufficiale postale se non quello di curare che la persona da lui individuata come legittimata alla ricezione apponga la sua firma sul registro di consegna della corrispondenza, oltre che sull'avviso di ricevimento da restituire la mittente. Tale consolidato insegnamento è stato di-



satteso dalla CTR che ha invece ritenuto necessario l'invio della ulteriore raccomandata a/r. Non pertinente è la giurisprudenza citata dal giudice, in particolare la sentenza della Sezione seconda della Corte di Cassazione n.19730 del 2016, relativa alla notifica *ex lege* n.890 del 1992 e non ex art.26 d.P.R. n.602 del 1973, come peraltro affermato in fatto dallo stesso giudice d'appello, mentre il provvedimento attribuito alla Corte n.21275 del 2012 - pure citato dalla CTR - risulta essere un decreto di estinzione non pertinente.

5. Con il secondo motivo di ricorso, in rapporto all'art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ., viene prospettata la violazione e falsa applicazione di norme di diritto in relazione agli artt. 7 Legge 212/2000, 36 ter, comma 4, D. L. 248/07 convertito dalla Legge n. 31 del 2008, 116 cod. proc. civ. e all'ordinanza n. 377/2008 della Corte Costituzionale con riferimento alle statuizioni della CTR, ulteriori alla inesistenza della notifica della cartella, circa il responsabile del procedimento e la motivazione dell'atto impugnato.

6. Il motivo è inammissibile.

6.1. Il Collegio osserva che il giudice di appello, pur avendo dichiarato l'inesistenza della notificazione della cartella impugnata ha comunque proceduto a censurarne il contenuto sotto i profili della mancata indicazione del responsabile del procedimento dell'atto, della sua non completezza materiale perché all'interno del plico notificato mancherebbero un paio di pagine e della incompletezza della motivazione della cartella.

6.2. In diritto, si rammenta che già Cass. Sez. L, ordinanza n. 29529 del 11/10/2022, in tema di impugnazione, ha stabilito che allorché il giudice di appello, dopo aver rilevato l'inammissibilità del gravame, così privandosi della *potestas iudicandi*, abbia comunque esaminato il merito dell'impugnazione, poiché queste ultime argomentazioni restano puramente ipotetiche e virtuali, deve ritenersi inammissibile il ricorso in cassazione con il quale si pretenda un sindacato in ordine alla motivazione di merito svolta *ad abundantiam*.



Specularmente, la Corte ha affermato che allorché il giudice, dopo avere dichiarato inammissibile una domanda, un capo di essa o un motivo d'impugnazione, in tal modo spogliandosi della *potestas iudicandi*, abbia ugualmente proceduto al loro esame nel merito, le relative argomentazioni devono ritenersi ininfluenti ai fini della decisione e, quindi, prive di effetti giuridici, di modo che la parte soccombente non ha l'onere né l'interesse ad impugnarle, essendo tenuta a censurare soltanto la dichiarazione d'inammissibilità, la quale costituisce la vera ragione della decisione (Cass. Sez. 3, ordinanza n. 27388 del 19/09/2022; conforme a Cass. Sez. 1, ordinanza n. 11675 del 16/06/2020).

6.3. I principi sopra richiamati trovano applicazione anche nella presente fattispecie, con la precisazione secondo la quale, una volta che il giudice abbia dichiarato inesistente la notifica di una cartella di pagamento (statuizione dalla ricorrente puntualmente impugnata nel caso di specie con il primo motivo), fatto antecedente logico, è un *obiter* l'ulteriore ragionamento compiuto dal medesimo giudice in merito al contenuto dell'atto stesso, nel caso l'indicazione del responsabile del procedimento, la sua completezza e la motivazione della cartella.

6.4. Dev'essere così affermato il seguente principio di diritto: «**In tema di cartella di pagamento, allorché il giudice, dopo avere accolto un motivo di appello dichiarando inesistente la notifica dell'atto, abbia ugualmente proceduto all'esame nel merito del contenuto della cartella, le relative argomentazioni devono ritenersi ininfluenti ai fini della decisione e, quindi, prive di effetti giuridici, cosicché la parte soccombente non ha l'onere né l'interesse ad impugnarle, essendo tenuta a censurare soltanto la logica antecedente statuizione sulla inesistenza della notificazione, che è la vera ragione della decisione.**».

7. Il terzo motivo lamenta, ai sensi dell'art 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto



in relazione agli artt. 102, 331 cod. proc. civ. e 14 del d.lgs. 546/1992 da parte della sentenza impugnata nella parte in cui il giudice ha ritenuto che nella fattispecie l'agente della riscossione non potesse procedere direttamente con iscrizione a ruolo ed emissione di cartella di pagamento.

8. La questione riguarda la stessa legittimità dell'iscrizione a ruolo del credito erariale ed emissione di cartella ex artt. 36 bis d.P.R. 600/73 e 54 bis d.P.R. 633/72 in assenza di atto presupposto, ed è a sua volta logicamente antecedente alla questione della notifica della cartella di pagamento e perciò è suscettibile di censura in sede di legittimità, non trattandosi di un *obiter* ma di una vera e propria *ratio decidendi* che l'agente della riscossione ha un interesse attuale ad impugnare. Il mezzo di impugnazione non è dunque inammissibile ed è fondato perché il ragionamento del giudice è contrario alla consolidata giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 9872 del 05/05/2011; v anche, tra le molte, Cass. Sez. 5, Sentenza n. 5129 del 28/02/2017). In materia tributaria, l'impugnazione della cartella esattoriale, emessa in seguito a procedura di controllo automatizzato ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, non è preclusa dal fatto che l'atto impositivo, come nel caso di specie, sia fondato sui dati evidenziati dal contribuente nella propria dichiarazione, in quanto tale conclusione presupporrebbe l'irretrattabilità delle dichiarazioni del contribuente che, invece, hanno natura di dichiarazioni di scienza, e perciò sono ritrattabili in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza o di valutazione. Del resto, l'art. 6, comma 5, della l. n. 212 del 2000 non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a ruolo ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, ma solo quando sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione. Conseguentemente, è errata la sentenza impugnata anche nella parte in cui sancisce una sorta di automaticità tra la mancata notificazione di un previo avviso di liquidazione



dell'imposta e l'illegittimità della cartella ex artt. 36 bis d.P.R. 600/73 e 54 bis d.P.R. 633/72.

9. In accoglimento dei motivi primo e terzo, inammissibile il secondo, la sentenza impugnata va dunque riformata e alla sua cassazione segue il rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, per ulteriore esame in relazione ai profili e per la liquidazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo e il terzo motivo di ricorso, inammissibile il secondo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, per ulteriore esame in relazione ai profili, oltre che per la liquidazione delle spese di lite.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 9.10.2024

Il Presidente

Francesco Federici

